

FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – *CAMPUS* CACOAL
CURSO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

**IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* – ITCD:
A PROBLEMÁTICA DO LANÇAMENTO E DA DECADÊNCIA**

Fabiani Santiago Menezes

CACOAL – RO
2008

FABIANI SANTIAGO MENEZES

**IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* – ITCD:
A PROBLEMÁTICA DO LANÇAMENTO E DA DECADÊNCIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Fundação Universidade Federal de Rondônia –
Campus Cacoal, como exigência parcial para a
obtenção de grau de Bacharel no curso de Ciências
Jurídicas, sob a orientação do professor Mestre
Gilson Tetsuo Miyakava.

**Cacoal – RO
2008**

PARECER DE ADMISSIBILIDADE DO PROFESSOR ORIENTADOR

A acadêmica **FABIANI SANTIAGO MENEZES** desenvolveu o Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Jurídicas, sobre o tema **IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS – ITCD: A PROBLEMÁTICA DO LANÇAMENTO E DA DECADÊNCIA**, obedecendo aos critérios do Projeto de Monografia do Departamento de Direito da Fundação Universidade Federal de Rondônia – UNIR, *Campus* Cacoal/RO.

O acompanhamento foi efetivo por este Orientador e o desenvolvimento do trabalho observou os prazos fixados pelo Departamento de Direito.

Assim, a acadêmica está apta à apresentação expositiva de sua Monografia junto à Banca Examinadora.

Cacoal/RO, 19 de março de 2008.

Professor Mestre Gilson Tetsuo Miyakava
Orientador

FABIANI SANTIAGO MENEZES

**IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* – ITCD:
A PROBLEMÁTICA DO LANÇAMENTO E DA DECADÊNCIA**

AVALIADORES

_____ Professor (a) Avaliador (a)	-	_____ Nota
--------------------------------------	---	---------------

_____ Professor (a) Avaliador (a)	-	_____ Nota
--------------------------------------	---	---------------

_____ Professor (a) Avaliador (a)	-	_____ Nota
--------------------------------------	---	---------------

Média

**Cacoal – RO
2008**

DECLARAÇÃO

Eu, **FABIANI SANTIAGO MENEZES**, acadêmica devidamente matriculada no 10.º período do Curso de Direito da Universidade Federal de Rondônia – *Campus* Cacoal, declaro para todos os fins de direito que o trabalho monográfico intitulado **IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS – ITCD: A PROBLEMÁTICA DO LANÇAMENTO E DA DECADÊNCIA**, foi por mim desenvolvido.

Ji-Paraná-RO, 19 de março de 2008.

Fabiani Santiago Menezes

DECLARAÇÃO

Eu, **IDA DE PAULA MENEZES**, brasileira, solteira, maior, professora Licenciada em LETRAS pela Fundação Universidade Federal Rondônia – UNIR, *Campus* Ji-Paraná, portadora do RG n.º 75.976, SSP/RO, CPF n.º 085.396.852-72, declaro para os devidos fins que efetuei a verificação ortográfica do Trabalho de Conclusão de Curso – TCC, da acadêmica **FABIANI SANTIAGO MENEZES** com o tema **IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS - ITCD: A PROBLEMÁTICA DO LANÇAMENTO E DA DECADÊNCIA**.

Para firmar a presente, dato e assino.

Em, 17 de março de 2008.

Ida de Paula Menezes

Dedico este trabalho aos meus pais, Raul e Laudelina, meus maiores incentivadores, exemplos de simplicidade e humildade, a quem devo a vida e minha formação moral. Meu reconhecimento e gratidão pela paciência, dedicação, compreensão e apoio constante.

À memória dos meus avós maternos Jandira e Argemiro e à minha avó paterna Flora, exemplos de coragem, fé e perseverança.

Ao meu primo Igor, que nos deixou com uma saudade imensurável.

Agradeço a Deus por ter me dado fé, forças, coragem e determinação durante as inúmeras situações em que fraquejei e pela graça de estar concluindo o Curso de Ciências Jurídicas.

Ao meu amigo, companheiro e noivo, Caio, pela confiança, incentivo, amparo e compreensão em todos os momentos difíceis.

Aos meus amigos Vanisa, Fabio, Lívia, Luara, Adriana, Igor, Vanderson, Victor e Roseli, pela amizade verdadeira e intensa e por tantos “galhos quebrados”.

Aos meus familiares, sobretudo as minhas tias e primos, que sempre acreditaram no meu potencial e, direta ou indiretamente, contribuíram na minha vida acadêmica.

A todos os Professores da UNIR, *Campus Cacoal*, principalmente à professora Priscila, Claudinéia, Maria Lindomar, Francisco José e Raquel.

E, especialmente, ao Professor Gilson, pela paciência e gentileza durante as orientações deste trabalho.

"O mundo é um lugar perigoso de se viver, não por causa daqueles que fazem o mal, mas sim por causa daqueles que observam e deixam o mal acontecer."

[Albert Einstein](#)

RESUMO

MENEZES, Fabiani Santiago. Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* – ITCD: A Problemática do Lançamento e da Decadência, 74 folhas, Trabalho de Conclusão de Curso. Fundação Universidade Federal de Rondônia – *Campus Cacoal*. 2008.

O presente estudo aborda o Imposto *Causa Mortis* com o objetivo principal de esclarecer discussões acerca da modalidade adequada de lançamento tributário e da delimitação temporal da decadência, visando causar menores prejuízos aos contribuintes e à Fazenda Pública estadual e, para embasar tal estudo, é necessário analisar os aspectos material, pessoal, temporal e quantitativo, além de assuntos como o momento da concretização do fato gerador e momento da transmissão de bens aos herdeiros, princípio da *saisine* e constituição definitiva do crédito tributário relativos aos ITCD. Apesar de tal tributo remontar à antiguidade, este não tem merecido a atenção dos operadores do direito, muito embora, seja decorrente de uma ação natural a que todas as pessoas estão sujeitas - a morte - dessa forma, podendo gerar, potencialmente, verdadeira fortuna aos Estados e ao Distrito Federal, desde que cobrado em tempo e corretamente pelo fisco com o auxílio da autoridade judiciária nos autos de inventário. O Código Tributário Nacional, responsável pela edição de normas gerais em matéria tributária, é anterior à Constituição Federal de 1988 e, apesar de tê-lo recepcionado, aquele se manteve inerte e não alterou o dispositivo que tratava sobre o ITBI, de competência estadual. Assim, atualmente, tanto o Imposto Sucessório quanto o de doação e o *inter vivos* estão disciplinados no CTN como se fossem um só, causando um verdadeiro entrave na sua cobrança. Dessa forma, a ausência de normas gerais, cumulada à dificuldade de interpretação do CTN e dos institutos da decadência e da prescrição, trazem prejuízos ainda maiores aos contribuintes que, muitas vezes, em razão da imaturidade das jurisprudências em Rondônia, obrigam-se ao pagamento do tributo quando não mais se deveria fazê-lo em razão perecimento do direito pelo decurso do tempo.

Palavras-chave: ITCD. Lançamento. Decadência. Fato Gerador. Princípio da *Saisine*. Constituição Definitiva do Crédito. Inventário. Prescrição.

ABSTRACT

MENEZES, Fabiani Santiago. Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* – ITCD: A Problemática do Lançamento e da Decadência, 74 folhas, Trabalho de Conclusão de Curso. Fundação Universidade Federal de Rondônia – *Campus Cacoal*. 2008.

The present study approaches the *Causa Mortis* Tax with the main objective of clarifying discussions about the appropriate method of tax launching and the delimitation of temporal decay, aiming to cause less prejudice to taxpayers and the State Public Finance and, to embase this study, it's necessary to analyse the material, personal, temporal and quantitative aspects, as well as issues of the moment of concretion of the generator fact and the moment of the transmission of goods to heirs, *saisine* principle and definitive constitution of tributary credit related to ITCD. Although this tribute retraces to the antiquity, it hasn't deserved the attention of law operators, though it's decurrent of a natural action that all people are subject – death – in this way, it could generate, potentially, real fortune to the States and Distrito Federal, since that charged in time and correctly by the treasury department with aid of the judicial authority in inventory cases. The National Tributary Code, responsible for the edition of general tributary rules, is previous to the Federal Constitution of 1988 and, despite having approved it, that remained inert and didn't alter the device that treated on the ITBI, of state competence. Thus, currently, the Sucessory Tax as the donation tax and *inter vivos* tax are disciplined on the NTC as one, causing a real obstacle on its charge. The absence of general rules, cumulated to the difficulty of interpretation of the NTC and of institutes as decay and prescription, bring even greater losses to taxpayers that, many times, because of the immaturity of jurisprudence in Rondônia, compel themselves to the payment of the tribute when no more should do it due to the extinction of the right by the passage of time.

Palavras-chave: ITCD. Launching. Decay. Generator Fact. *Saisine* Principle. Constitution of Tributary Credit. Inventory. Prescription.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	12
2 ORIGEM DO ITCD.....	15
2.1 O ITCD no Brasil.....	17
2.2 O ITCD nas Constituições e no CTN.....	19
3 NOÇÕES DE DIREITO DAS SUCESSÕES.....	22
3.1 Conceito de Sucessão.....	22
3.2 Abertura da Sucessão.....	24
3.3 Liquidação da Herança.....	25
3.4 Legitimidade para Requerer o Inventário.....	26
3.5 Primeiras Declarações.....	27
4 CARACTERÍSTICAS E PECULIARIDADES DOS ITCD.....	29
4.1 Competência para Regular Impostos.....	29
4.2 Competência Tributária e a Lei Complementar n.º 5.172/66 – CTN.....	33
4.3 Hipótese de Incidência do ITCD e seus Aspectos.....	37
4.3.1 Hipótese de Incidência.....	37
4.3.1.1 Aspecto Temporal.....	39
4.3.1.2 Aspecto Material.....	41
4.3.1.3 Aspectos Espacial, Quantitativo e Pessoal.....	43
5 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.....	47
5.1 Noções Preliminares.....	47
5.2 Modalidades de Lançamento.....	53
5.2.1 Lançamento Misto ou por Declaração.....	53
5.2.2 Lançamento Direto ou de Ofício.....	54
5.2.3 Lançamento por Homologação.....	55
5.3 Lançamento pertinente ao ITCD.....	58
6 A DECADÊNCIA NO IMPOSTO CAUSA MORTIS.....	63
7 CONCLUSÃO.....	70
8 REFERÊNCIAS.....	73

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por escopo abordar questões relativas ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis*, com foco nas principais divergências doutrinárias e jurisprudenciais, de modo a marcar o momento do seu fato gerador, delimitar no tempo a constituição definitiva do crédito tributário, definir a modalidade adequada de lançamento, e determinar o termo inicial e final da decadência no processo de inventário.

A opção pelo tema deve-se ao aumento dos feitos sucessórios onde a cobrança de forma incorreta do imposto pode causar lesão tanto ao erário público, como também aos contribuintes.

O ITCD - Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* -, imposto de competência dos Estados-membros e do Distrito Federal, incide sobre a transmissão de bens quando da abertura da sucessão.

Referida matéria é tratada de forma não específica pelo Código Tributário Nacional nos artigos 35 a 42 com a denominação de “Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos” abrangendo concomitantemente a transferência de bens imóveis *inter vivos* e *causa mortis*. Já a Constituição Federal de 1988 o denomina “Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer Bens ou Direitos”. No Estado de Rondônia a norma que dispõe sobre o imposto é a Lei n.º 959, de 28 de dezembro de 2000.

De acordo com o estudo feito por SOARES¹, referido imposto não tem merecido a atenção necessária dos doutrinadores, muito embora esta tributação seja uma das mais antigas de que se tem notícia, além de gerar muitos recursos aos Estados e Distrito Federal, em razão, principalmente, do aumento da população e de ser consequência de uma ação natural, a morte.

A dificuldade de abordagem do tema dá-se pela ausência de lei complementar versando sobre normais gerais a respeito do ITCD, uma vez que o Código Tributário Nacional, apesar de recepcionado pela Constituição Federal de 1988, dispõe de maneira sucinta acerca de um imposto incidente sobre a transferência de bens imóveis, *causa mortis* e *inter vivos*, conhecido como antigo ITBI, não fazendo a distribuição da competência aos Municípios e, também, pela reduzida quantidade de doutrinas, bem como pela dificuldade de interpretação do CTN em razão da sua anterioridade ao texto Constitucional.

No presente trabalho será adotado o método dedutivo para estudar o que é o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis*, competência tributária, abertura da sucessão, fato gerador, nascimento da obrigação tributária, constituição definitiva do crédito tributário, sujeitos ativo e passivo.

Todo este estudo faz-se necessário para que seja tratada com maior clareza e objetividade a problemática das peculiaridades do tributo, da modalidade adequada de lançamento e do instituto da decadência no processo de inventário.

O estudo das modalidades do lançamento é de suma importância visto que é ele quem determina o instituto da decadência servindo como divisor de águas entre esta e a prescrição.

Há na legislação nacional a possibilidade de realização do lançamento de ofício, contudo, tal prática, apesar de mais eficiente no que concerne à redução da evasão fiscal, não é observada.

Os temas relacionados à lei n. 11.441/07 (inventário e partilha extrajudicial), imposto de doação, imposto de transmissão *inter vivos*, arrolamento de bens, progressividade do

¹ SOARES, Milton Delgado. **Imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD) e as suas hipóteses de incidência nos procedimentos sucessórios**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 163.

imposto, não incidência do tributo, imunidades e isenções, pagamento e penalidades, não serão abarcados.

A abordagem do tema e a resolução dos questionamentos exigem a incursão de diversos institutos do Direito Civil, especialmente do Direito das Sucessões, além de temas inerentes ao processo civil como, por exemplo, normas aplicadas à morte do ser humano e efeitos hereditários, princípio de *saisine*, herança, bem como à ação de inventário, necessária à efetiva transferência da propriedade. A ausência da respectiva abordagem inviabilizaria o presente.

Quanto ao direito tributário serão abordados temas como fato gerador, hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, modalidades de lançamento tributário (de ofício, por declaração, por homologação), momento da transmissão em razão da morte, constituição definitiva, decadência e prescrição.

Também será feito um breve relato do Imposto Hereditário desde a sua primeira notícia até sua introdução no Brasil, bem como as alterações ocorridas no decorrer do tempo até a Constituição Federal de 1988.

O tema em análise é de grande importância, pois, apesar das suas peculiaridades, além do reduzido número de doutrinas sobre a matéria, jurisprudências ambíguas e divergentes, tem a finalidade de proporcionar aos operadores do Direito um maior conhecimento de aspectos relevantes, o que poderá acarretar o melhoramento da efetividade dos feitos sucessórios que, na atualidade, levam anos para serem concluídos.

2 ORIGEM DO ITCD

2.1 Origem do Imposto Sobre Transmissões *Causa Mortis*

Segundo o professor SABBAG², o imposto sobre as sucessões pode ser considerado como um dos mais antigos da história da tributação, havendo relatos iniciais de sua existência em Roma.

Os estudos feitos por SOARES³, indicam que no Egito o tributo teria sua origem no reinado de Psamético I (666 a 654 a.C.) onde um papiro datado de 117 a.C. mencionava uma lei que obrigava a inscrição das heranças nos registros públicos depois de realizado o pagamento de uma taxa de 10 a 15% sobre o valor total dos bens transmitidos em razão do falecimento. Essa tributação abarcava, inclusive, as sucessões em linha reta.

Em Roma, em 169 a.C., vigorava a *Lex Voconia*. Ela estabelecia uma limitação aos legados impedindo que o testador contemplasse o legatário com quinhão superior ao do herdeiro legítimo. Mais tarde, durante o império de Augusto no ano V ou VI, foi criado o imposto sucessório pela *Lex Julia Vicesima Hereditatis*. Esta fixava a alíquota de 5% e dispunha que o imposto incidiria não só sobre a totalidade dos bens nas sucessões legítimas, mas também nas testamentárias, deduzidas apenas as despesas com funeral.

² SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do direito. Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2007, p. 373.

³ SOARES, Milton Delgado, *ibidem*, p.26.

Os testamentos tinham que ser levados a registro e o prazo para sua abertura não excedia a cinco dias do falecimento do testador. O objetivo do prazo era acelerar a cobrança do imposto e evitar a ocultação de verbas.

No ano de 211 a 217, Carocalla elevou a taxa de 5% para 10%, que passou a ser cobrada em todo o Império Romano e não somente em Roma como nos anos V e VI. Nos anos 217 e 218, Macrino restabeleceu a taxa de 5%.

No sistema feudal o poder político do Estado desapareceu e cedeu lugar à autoridade dos senhores feudais. A propriedade da terra era do senhor feudal também chamado de suserano, que a entregava ao vassalo por largo período de tempo para explorá-la. Com a morte do vassalo, mero usufrutuário, a propriedade plena retornava ao suserano. Para que os herdeiros do vassalo pudessem continuar a exploração, deveria ser firmado novo contrato onde este pagaria uma contribuição chamada *esporle*, *acopte*, *relief* ou *rachat*, dependendo da região. Essa contribuição paga dos herdeiros dos vassalos ao suserano, hoje não pode ser concebida como tributo por ser paga ao particular e não ao poder público.

Nos séculos XVII e XVIII, com o restabelecimento do poder do Estado e o fim do feudalismo, o imposto sucessório passou a fazer parte definitivamente dos sistemas tributários de vários países com forma semelhante à aplicada na atualidade.

Na França, em 1703, foi instituído o imposto do “centésimo dinheiro”, entendendo alguns doutrinadores como o marco inicial do imposto sobre a transmissão de bens, seja *inter vivos* ou *causa mortis*. Nesse período surgiu o princípio da *saisine* que determina que a transmissão do domínio e da posse da herança ao herdeiro se dê no momento da morte do *de cujus*, independente de quaisquer formalidades.

Nos séculos XVII e XVIII, na Inglaterra, surgiu com o *probate duty*, em 1694, o imposto sucessório com características que se conserva na modernidade.

Aos poucos surgiram mais quatro tributações: *legacy duty*, em 1796, que recaía sobre quinhões hereditários, restrito a bens móveis; *sucession duty*, introduzida por Gladstone em 1833 onde a tributação incidia sobre bens imóveis; *account duty*, tributava bens móveis sem a

intervenção do executor ou administrador (1881); *estate duty*, criado em 1889 e incidente sobre a herança global superior a 10.000 libras esterlinas.

Tais espécies tornaram o sistema inglês extremamente complexo e, quando da reforma de Harcourt de 1894, fundiram-se em duas: o *estate duty*, era progressivo e incidia sobre o montante da herança e o *legacy and succession duty*, que era proporcional e incidia sobre cada quinhão hereditário compreendendo bens móveis e imóveis.

Na Itália, o imposto era cobrado somente por alguns Estados. A partir de 1862, após sua unificação, passou a ser cobrado de forma uniforme em todo o país.

Já em Portugal existem registros anteriores a 1661, onde os senhores feudais exigiam *lutosas*, valores que os herdeiros dos vassalos teriam que pagar aos suseranos caso quisessem continuar explorando a terra.

Esse tipo de tributação desapareceu com a invasão napoleônica e reapareceu em 1838 com a denominação de “imposto de transmissão por título gratuito” e, em 1929 mudou sua nomenclatura para “imposto sobre as sucessões e doações”.

2.1 O ITCD no Brasil

Após a invasão de Portugal por Napoleão Bonaparte e com a conseqüente vinda da Corte portuguesa ao Brasil, deu-se início à formação do sistema tributário nacional que, inicialmente, era uma continuação do sistema português e, somente após abertura dos portos ao comércio internacional houve a criação de um grupo de impostos a que estavam sujeitos a Corte e todas as capitanias⁴, com v.g.:

- a) décima urbana: imposto estabelecido sobre o valor dos prédios urbanos habitáveis e situados à beira mar (27/06/1808);
- b) imposto do selo e do papel: criado em 24/04/1801;
- c) imposto de transmissão de propriedade: Sisa, 10% do valor da compra, da venda ou arrematação de bens imóveis (03/06/1809);

⁴ COSTA, Wilma Peres. **O império do Brasil: Dimensões de um enigma**. Disponível em: http://www.almanack.usp.br/PDFS/1/01_forum_2.pdf. Acesso em: 08 set. 2007.

- d) meia sisa: 5% sobre a compra e venda de escravos ladinos;
- e) décima de heranças e legados: pagando 10 ou 20% conforme o grau de parentesco (17/06/1809);
- f) imposto de indústrias e profissões: valor fixo anual sobre lojas, armazéns ou sobrados, aplicado a qualquer tipo de comércio ou artesanato que também fosse loja.

O primeiro imposto sucessório nacional foi instituído pelo Alvará Régio, de 17 de junho de 1809⁵, e chamava-se “décima de heranças e legados”. Tanto ela quanto a sisa e a meia-sisa foram as três primeiras formas de transmissão de propriedade no Brasil.

A décima de heranças e legados possuía as seguintes características: isenção na transmissão em linha reta; 10% para os parentes colaterais até o segundo grau, de acordo com o direito canônico e estranhos nas sucessões testamentárias; 10% para os colaterais até o segundo grau; 20% para os demais parentes, nas sucessões *ab intestato* (ausência de testamento).

Em 2 de outubro de 1811, D. João VI baixou novo Alvará, com o objetivo de inibir as fraudes que prejudicavam a arrecadação da Fazenda Real, dispondo que a quitação do herdeiro ou legatário seria nula em caso de não averbado o pagamento da taxa, tal quitação deveria ocorrer em 30 dias da abertura da sucessão.

Inicialmente o imposto fazia parte das rendas gerais (poder central) e somente a partir de 1832 foi incluído à receita provincial (poderes locais) por meio da lei de 24 de outubro.

Apenas em 1874, com o Decreto 5.581, de 31 de março, a denominação do imposto, que até aquele momento já havia se chamado “décima de heranças”, “selo de heranças e

⁵ § 8.º. Nenhuma quitação de herdeiro, ou de legatário, por efeito de testamento, poderá ser aceita em Juízo, nem poderá com ela haver o testamento por cumprido, sem que a quitação tenha sido primeiramente selada, pagando-se por este selo a décima da herança, ou legado, que efetivamente se arrecadar, não sendo os herdeiros, ou legatários, descendentes ou ascendentes do testador.

§ 9.º. Igualmente se praticará o mesmo com os herdeiros, que não formem descendentes ou ascendentes *ab-intestato*; com a diferença porém, que o herdeiro, que for parente do falecido *ab-intestato*, até o segundo grau inclusive, contado na forma do direito canônico, não poderá ser empossado na herança, sem que, tendo feito o inventário e constando por documento autêntico a quantia líquida da herança no documento, pelo qual se lhe houver de mandar passar mandado de entrega, tenha feito pôr o selo, e com ele pago a décima da herança, que realmente arrecadar e a quinta parte, sendo parente fora do segundo grau.

legados”, “imposto de transmissão de propriedade”, uniformizou-se e passou a intitular-se “imposto de transmissão de propriedade por título de sucessão legítima ou testamentária”.

Até então, a transmissão em linha reta não era passível de tributação, mas o Decreto 4.355, de 15 de abril de 1869, passou a cobrá-la fixando a taxa de 1 a 10% para os herdeiros necessários.

2.2 O ITCD nas Constituições e no CTN

Após a Proclamação da República, com a Constituição de 1891⁶, primeira da República, a competência para decretar o imposto coube privativamente aos Estados. Contudo, referida Constituição não fazia distinção entre as transmissões *causa mortis* e *inter vivos*, ou seja, todas as transmissões, de qualquer natureza poderiam ser tributadas pelos Estados, disposição esta que se mantém inerte no CTN até os dias de hoje.

Na época, em função da não fixação da competência em razão do lugar, houve super tributação, haja vista que a cobrança era realizada, ao mesmo tempo, pelo Estado em que o bem se encontrava quanto e pela cidade do último domicílio do *de cujus*. Quanto à matéria, o imposto abrangia bens corpóreos móveis, imóveis e incorpóreos.

Coube à Constituição de 1934 solucionar os conflitos de competência entre os entes tributantes. Assim, fez distinção entre transmissão *causa mortis* e *inter vivos*⁷, contudo, a competência de ambas manteve-se inalterada.

Há que se destacar o artigo 185⁸ que impedia a possibilidade de aumento do imposto além de 20% do seu valor.

⁶ Art. 9.º. É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

1.º) sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;
2.º) sobre imóveis rurais e urbanos;
3.º) sobre transmissão de propriedade;
4.º) sobre indústrias e profissões.

⁷ Art. 8.º Também compete privativamente aos Estados: I – decretar impostos sobre: a) (*omissis*); b) transmissão de propriedade *causa mortis*; c) transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade; (*omissis*); § 4º - O imposto sobre transmissão de bens corpóreos, cabe ao Estado em cujo território se acham situados; e o de transmissão *causa mortis*, de bens incorpóreos, inclusive de títulos e créditos, ao Estado onde se tiver aberto a sucessão. Quando esta se haja aberto no exterior, será devido o imposto ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados, ou transferidos aos herdeiros.

A Constituição de 1937 praticamente não modificou aqueles dispositivos, somente fez alteração suprimindo o artigo 185, fato este que levou algumas legislações a realizar aumentos acima de 20%.

A Constituição de 1946 não teve alterações substanciais quanto ao imposto sucessório. A Emenda Constitucional n.º 5, de 21 de novembro de 1961, atribuiu competência aos municípios quanto à transmissão *inter vivos*. Já a Emenda Constitucional n.º 18/1965, suprimiu o imposto sucessório que incidia sobre todos os bens e criou, sob competência dos Estados, um imposto único sobre transmissões a qualquer título, inclusive por sucessão *causa mortis*, de bens imóveis por natureza e por acessão física. Assim, a transmissão da propriedade *causa mortis* e *inter vivos* novamente fundiu-se num único imposto que passou a tributar as transmissões de propriedade imobiliária. Excluíram-se os bens móveis da incidência da tributação.

As Cartas de 1967 e 1969 mantiveram a competência dos Estados e a exclusão dos bens móveis. A Constituição de 1967 trouxe duas significantes alterações: introduziu o termo “a qualquer título” que estabelece o entendimento de que tanto a sucessão onerosa quanto a gratuita estariam sujeitas à tributação, além de ter previsto a possibilidade de fixação de alíquota pelo Senado Federal.

Por fim, a Constituição Federal de 1988. Em seu artigo 155⁹, fracionou o imposto de transmissão de propriedade imobiliária e criou dois impostos distintos, quais sejam, o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens, e o de transmissão *inter vivos* a título oneroso, restrito a bens imóveis, de competência municipal. Manteve ainda, a fixação da alíquota máxima pelo Senado Federal.

⁸ Art. 185. Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento.

⁹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre:

I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;

§ 1.º. O imposto previsto no inciso I:

I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III – terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior;

IV – terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.

No Código Tributário, no entanto, não existe capítulo próprio estabelecendo normas gerais sobre o Imposto *Causa Mortis*. As regras previstas nos artigos 35 a 42 eram aplicadas ao imposto único incidente sobre transmissões de bens imóveis (*inter vivos* e *causa mortis*), sob competência dos Estados, conhecido como o “antigo ITBI”. Naquela época vigia a CF/69 onde não havia uma bipartição de competência. Assim, somente a partir da entrada em vigor da CF/88 ocorreu a bipartição daquele imposto ficando a competência relativa à transmissão de bens imóveis oriunda da sucessão *causa mortis* aos Estados (artigo 155, I) e a competência para instituir impostos relativos a transferência *inter vivos* aos Municípios (artigo 156, II).

A ausência de normas gerais no Código Tributário aplicadas exclusivamente ao ITCD é um dos motivos que faz com que existam muitas dúvidas e lacunas sobre o referido imposto. Algumas delas serão analisadas ao longo deste trabalho, sendo imprescindível, para tanto, a elaboração de Lei Complementar traçando normas gerais específicas ao Imposto sobre Sucessões.

Atualmente, com a edição da lei n. 11.441, de 04.01.2007, referido tributo, além da possibilidade de ser cobrado em sede de inventário, pode também ser exigido extrajudicialmente, onde o inventário será feito por escritura pública. Em sede de tabelionato poderá ser cobrado somente na hipótese em que todos os herdeiros legítimos forem maiores e capazes. Exige-se ainda a concordância de todos. Havendo discordância ou divergências entre os herdeiros o inventário somente poderá se feito judicialmente por meio de ação de inventário ou arrolamento de bens.

O Imposto *Causa Mortis*, por sua vez, não se confunde com o de doação, apesar de caminharem juntos na Constituição Federal e serem a título gratuito. No processo de inventário, podem ocorrer situações em que será devido o imposto *inter vivos* e, ao mesmo tempo o *causa mortis*, é o caso da cessão gratuita de direitos hereditários¹⁰. No presente trabalho não será abordado nenhum aspecto concernente ao imposto de doação por fugir à finalidade do proposto.

¹⁰ AgrI n. 2005.029608-4, Balneário Camboriú. Rel. Des. Fernando Carioni. 08.07.2006. DJSC Eletrônico n. 6, edição de 10.07.2006, p. 64.

3 NOÇÕES DE DIREITO DAS SUCESSÕES

Antes de adentrar à hipótese de incidência do chamado Imposto *Causa Mortis*, é importante examinar conceitos relevantes do Direito das Sucessões que o norteiam, dentre eles a noção de sucessão e seus tipos, distinção entre herança, espólio e legado, testamento, além do momento da abertura da sucessão e da transmissão da herança.

3.1 Conceito de Sucessão

DINIZ¹¹ afirma que o Direito das Sucessões é o conjunto de normas que disciplinam a transferência do patrimônio de alguém depois de sua morte, ao herdeiro, em virtude de lei ou testamento.

VENOSA¹² afirma que na sucessão opera-se uma substituição ou uma transmissão no direito, contudo, o conteúdo e o objeto da relação jurídica permanecem os mesmos, sofrendo alteração quanto à titularidade. Dessa forma, o herdeiro sucede ao *de cujus*, o donatário ao doador, e assim por diante.

No direito há duas formas de sucessão, uma derivada de atos *inter vivos* e a outra, *causa mortis*. Nesta, os direitos e obrigações do *de cujus* transferem-se imediatamente aos seus herdeiros e legatários após a morte e, este aspecto a distingue da sucessão entre vivos onde a titularidade dos bens somente será transferida, no caso de bens imóveis, com o registro no cartório de registro de imóveis.

¹¹ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: Direito das sucessões**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 3.

¹² VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: Direito das sucessões**. 6. ed. São Paulo: Jurídico Atlas, 2007, p.1.

O termo sucessão pode ser concebido em sentido amplo e em sentido restrito¹³. Em sentido amplo indica o ato pelo qual alguém sucede a outrem, investindo-se, no todo ou em parte, nos direitos que lhe pertenciam. Trata-se da sucessão *inter vivos* que é regida pelo Direito das Obrigações ou das Coisas.

Já em sentido restrito, designa a transferência total ou parcial, de herança, por morte de alguém, a um ou mais herdeiros. Esta é disciplinada pelo Direito das Sucessões e é objeto de estudo deste trabalho.

A sucessão *causa mortis* pode ser classificada em: sucessão testamentária e sucessão legítima ou *ab intestato*.

A sucessão testamentária, a título singular ou universal, origina-se de testamento ou disposição de última vontade, já a *ab intestato*, sempre a título universal, é a resultante de lei nos casos ausência, nulidade, anulabilidade ou caducidade de testamento. Assim, se o *de cujus* não deixar testamento a sucessão será legítima passando seus bens às pessoas indicadas pela lei, obedecendo-se a ordem de vocação hereditária.

Quanto aos seus efeitos a sucessão pode ser a título universal ou singular. Nesta será transferida a totalidade dos bens ou parte indeterminada da herança, ao passo que o herdeiro assume a responsabilidade do passivo que não ultrapassar o valor da herança; naquela, a transferência se dá em relação a um bem certo e determinado por via do testamento. Aqui, o beneficiário não responde pelas dívidas da herança.

Sucessão não se confunde com herança. A sucessão se refere ao ato de suceder, onde o sucessor substitui o falecido nos direitos e obrigações. Já herança, segundo VENOSA¹⁴, é o conjunto de direitos e obrigações que se transmitem a uma ou mais pessoas que sobreviveram ao falecido, é o patrimônio deste. Compreende-se a herança como uma universalidade onde os herdeiros respondem pelo passivo do falecido, na proporção do seu quinhão.

A herança, por sua vez, não se confunde com legado nem com espólio. Este é o conjunto de direitos e deveres pertencentes ao *de cujus*, tal termo é utilizado processualmente.

¹³ DINIZ, Maria Helena, op. cit., p. 13.

¹⁴ VENOSA, Sílvio de Salvo, op. cit., p. 6.

Legado é um bem determinado ou vários bens determinados deixados pelo falecido ao legatário. Só existe legado e a figura do legatário no testamento. O legatário, ao contrário do herdeiro legítimo ou testamentário somente entra na posse dos bens após a partilha, adquirindo, no entanto, a propriedade dos bens infungíveis desde a abertura da sucessão, e dos fungíveis somente depois da partilha.

3.2 Abertura da Sucessão

O falecimento do titular de um patrimônio marca a abertura da sucessão, ou seja, é a partir da morte que seus bens serão transferidos, prontamente, aos herdeiros legítimos e testamentários, conforme disposição do artigo 1.784 do Código Civil¹⁵, uma vez que não existe herança de pessoa viva. Então, a abertura da sucessão é o momento inicial de todo o processo hereditário, é o fato gerador da sucessão.

O Código Civil de 2002 dispõe dessa forma por ter adotado o *droit de saisine*. Esse princípio determina que a transmissão do domínio e da posse da herança ao herdeiro se dê no momento da morte do proprietário do patrimônio, independentemente de quaisquer formalidades¹⁶. Assim, depreende-se que o objeto da sucessão *causa mortis* é a herança.

A herança é, segundo o artigo 91 do Código Civil, uma universalidade de direitos, indivisível até a partilha. Enquanto não efetivada a partilha os herdeiros não terão direito de propriedade sobre um ou outro bem¹⁷. DINIZ¹⁸ assevera que a herança será regida pelas normas relativas ao condomínio, onde cada herdeiro possui uma parte ideal da herança que permanece indivisa até a partilha. Por esse motivo o co-herdeiro não pode vender ou hipotecar parte determinada de coisa comum do espólio, mas tão somente ceder direitos hereditários concernentes à sua parte ideal¹⁹.

¹⁵ Art. 1.784. Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.

¹⁶ OLIVEIRA, José Lopes; ROQUE, Sebastião José Roque, apud. DINIZ, Maria Helena. **Direito das Sucessões**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 23/30.

¹⁷ “Herança – Universalidade. Condomínio. Despesas Condominiais. Cobrança. Legitimidade passiva. Herdeiro. Imóvel integrante do espólio. Inventário em curso. Não reconhecimento. A herança constitui uma universalidade de bens, transitória até que seja procedida a partilha. Enquanto não realizada (a partilha) os herdeiros não têm direito de propriedade sobre um ou outro bem, individualizado. O imóvel sobre o qual incidem as despesas condominiais em cobrança ainda se encontra integrando o espólio e é este quem deve responder pela dívida”. (2.º TACSP – Ap. s/ Ver. 594.077-00/0, 29-11-00, Rel. Irineu Pedrotti).

¹⁸ DINIZ, Maria Helena, op. cit., p. 40.

¹⁹ ibidem, p. 41.

Após a partilha ficará determinado qual bem pertencerá a cada herdeiro e, com o formal de partilha devidamente registrado no cartório de registro de imóveis, é que efetivamente os herdeiros terão a titularidade dos bens que lhe couberam registrados em seu nome.

A prova do falecimento será feita, em regra, pela certidão de óbito, sendo importantíssimo fazer constar o instante da morte. Tal momento é considerado fato gerador do Imposto Sucessório e é utilizado como marco inicial da decadência, prazo que a Fazenda Pública dos Estados e do Distrito Federal têm para transformar a obrigação do devedor em crédito dotado de certeza, liquidez e exigibilidade.

3.3 Liquidação da Herança

Com o falecimento do autor da herança o seu patrimônio hereditário transmite-se imediatamente aos seus herdeiros. Contudo a herança é considerada una e indivisível e somente será definitivamente dividida com o registro do formal de partilha. O Código Civil²⁰ aduz que a “herança defere-se como um todo unitário, ainda que vários sejam os herdeiros”.

A finalidade maior do inventário é fazer um levantamento de todos os bens componentes do monte hereditário, descrevê-los, avaliá-los e, por fim, dividi-los entre os herdeiros e legatários. Assim, VENOSA²¹ conceitua inventário como a descrição pormenorizada dos bens da herança, tendente a possibilitar o recolhimento de tributos, o pagamento de credores e, por fim, a partilha.

Com a edição da Lei n.º 11.441, de 04.01.2007, houve a possibilidade de se realizar o inventário e a partilha extrajudicialmente, cujo estudo não interessa a este trabalho, apesar de ser um tema atual e muito discutido.

²⁰ CC/2002, art. 1.791.

²¹ VENOSA, Sílvio de Salvo, op. cit., p. 35.

Segundo os artigos 96 do CPC²² e 1.785²³ e 1.796, CC²⁴, o inventário deve ser requerido no foro do último domicílio do autor da herança, por quem tenha legítimo interesse, no prazo de 30 dias em seguida à abertura da sucessão. No entanto, a Lei 11.441/07 aumentou o prazo para requerer a abertura em mais 30 dias. Caso não seja o inventário demandado dentro do termo legal, a Súmula 542 do STF entendeu que “não é inconstitucional a multa instituída pelo Estado-membro, como sanção pelo retardamento do início ou da ulatimação do inventário”.

O artigo 983 do Código de processo Civil²⁵ prescreve que o processo de inventário deverá ser concluído dentro dos 12 meses subseqüentes à abertura da sucessão. Contudo, tal regra tornou-se exceção uma vez que raramente o processo findará com esse prazo, especialmente por dependerem da manifestação do inventariante dos herdeiros, além da Fazenda Pública, da Secretaria de Finanças do Estado e da atividade do Poder Judiciário.

Logo, a finalidade do inventário é relacionar, descrever e avaliar os bens e proceder ao pagamento de credores, bem como do Imposto *Causa Mortis* à Fazenda Pública e, por fim, dividir entre os seus sucessores o valor ou bens remanescentes por meio da partilha.

3.4 Legitimidade para Requerer o Inventário

O CPC, em seus artigos 987 e 988²⁶ cita quem são as pessoas responsáveis pela abertura do inventário, dentre eles encontra-se a Fazenda Pública Estadual, entretanto, em

²² Art. 96. O foro do domicílio do autor da herança, no Brasil, é o competente para o inventário, a partilha, a arrecadação, o cumprimento de disposições de última vontade e todas as ações em que o espólio for réu, ainda que o óbito tenha ocorrido no estrangeiro.

Parágrafo único. É, porém, competente o foro:

I – da situação dos bens, se o autor da herança não possuía domicílio certo;

II – do lugar em que ocorreu o óbito, se o autor da herança não tinha domicílio certo e possuía bens em lugares diferentes.

²³ Art. 1.785. A sucessão abre-se no lugar do último domicílio do falecido.

²⁴ Art. 1.796. No prazo de 30 (trinta) dias, a contar da abertura da sucessão, instaurar-se-á inventário do patrimônio hereditário, perante o juízo competente no lugar da sucessão, para fins de liquidação e, quando for o caso, de partilha da herança.

²⁵ Art. 983. O processo de inventário e partilha deve ser aberto dentro de 60 (sessenta) dias a contar da abertura da sucessão, ultimando-se nos 12 (doze) meses subseqüentes, podendo o juiz prorrogar tais prazos, de ofício ou a requerimento de parte.

²⁶ Art. 987. A quem estiver na posse e administração do espólio incumbe, no prazo estabelecido no art. 983, requerer o inventário e a partilha.

Parágrafo único. O requerimento será instruído com a certidão de óbito do autor da herança.

Art. 988. Tem, contudo, legitimidade concorrente:

Rondônia a prática deste dispositivo não é comum em razão da grande quantidade de feitos sucessórios, da pouca quantidade de Procuradores do Estado e serventuários da Justiça, além do acúmulo de execuções fiscais.

Em regra, tal responsabilidade fica conferida a quem estiver na posse do espólio, ao cônjuge supérstite ou aos herdeiros, mas nada impede que os outros enumerados na lei possam requerê-lo. Antes, porém, deve-se instruir o pedido com a certidão de óbito do autor da herança acrescido da procuração do advogado.

Há, também, na ausência do ajuizamento do processo por qualquer dos legitimados, a possibilidade de o juiz, quando tiver conhecimento da morte, instaurar o processo sem qualquer manifestação da parte²⁷, contrariando o brocardo *ne procedat index ex officio*. Dessa forma, estar-se-ia frente ao lançamento de ofício, raramente utilizado pelos magistrados em razão do acúmulo exacerbado de processos judiciais e da reduzida quantidade de juízes e serventuários, insuficiente para tal.

3.5 Primeiras Declarações

Após o recebimento da petição inicial requerendo a abertura do inventário, desde que munida de todos os documentos necessários, o juiz, ao despachar a petição, nomeará o inventariante que terá o prazo de 20 dias, a partir de seu compromisso, para apresentar as primeiras declarações.

O momento da prestação de tais declarações marca o que se entende por “lançamento por declaração”, momento este, importantíssimo para delimitar o termo decadencial para constituir a dívida relativa ao Imposto Sucessório em favor da Fazenda Pública, muito embora

I – o cônjuge supérstite;

II – o herdeiro;

III – o legatário;

IV – o testamentário;

V – o cessionário do herdeiro ou do legatário;

VI – o credor do herdeiro, do legatário ou do autor da herança;

VII – o síndico da falência do herdeiro, do legatário, do autor da herança ou do cônjuge supérstite;

VIII – o Ministério Público, havendo herdeiros incapazes;

IX – A Fazenda Pública, quando tiver interesse.

²⁷ Art. 989. O juiz determinará, de ofício, que se inicie o inventário, se nenhuma das pessoas mencionadas nos artigos antecedentes o requerer no prazo legal.

haja divergências acerca do tema e existam doutrinadores que afirmam que o lançamento se dará por homologação, ou seja, com a homologação do cálculo do imposto ao final do processo de inventário, momento este em que considera o crédito definitivamente constituído.

O artigo 993²⁸ do Código de Processo Civil enumera a relação de documentos que devem conter nas primeiras declarações. PARIZATTO²⁹ afirma que após, o CPC prevê momento oportuno para corrigir eventuais omissões, será o caso, portanto, de prestar as últimas declarações no qual o inventariante poderá emendar, aditar ou complementar as primeiras³⁰.

O cálculo do imposto a pagar será feito pelo contador judicial em dez dias depois de ouvidas as partes acerca das últimas declarações, inteligência do artigo 1.012 do CPC. O julgamento do cálculo do imposto se dará nos termos do § 2.º do artigo 1.013, ou seja, cinco dias após realizado o cálculo, caso as partes mantenham-se inertes. É importante acrescentar que somente após pago o Imposto *Causa Mortis* e juntada certidão negativa de dívida com a Fazenda Pública é que o juiz julgará por sentença a partilha³¹.

²⁸ Art. 993. Dentro de 20 (vinte) dias, contados da data em que prestou o compromisso, fará o inventariante as primeiras declarações, das quais se lavrará termo circunstanciado. No termo, assinado pelo juiz, escrivão e inventariante, serão exarados:

I – nome, estado, idade e domicílio do autor da herança, dia e lugar em que faleceu e bem ainda se deixou testamento;

II – nome, estado, idade e residência dos herdeiros e, havendo cônjuge supérstite, o regime de bens do casamento;

III – a qualidade dos herdeiros e o grau de seu parentesco com o inventariado;

IV – a relação completa e individuada de todos os bens do espólio e dos alheios que nele forem encontrados, descrevendo-se:

a) os imóveis, com as suas especificações, nomeadamente local em que se encontram, extensão da área, limites, confrontações, benfeitorias, origem dos títulos, números das transcrições aquisitivas e ônus que os gravam;

b) os móveis, com os sinais característicos;

c) os semoventes, seu número, espécies, marcas e sinais distintivos;

d) o dinheiro, as jóias, os objetos de ouro e prata, e as pedras preciosas, declarando-se-lhes especificadamente a qualidade, o peso e a importância;

e) os títulos da dívida pública, bem como as ações, cotas e títulos de sociedade, mencionando-se-lhes o número, o valor e a data;

f) as dívidas ativas e passivas, indicando-se-lhes as datas, os títulos, origem da obrigação, bem como o nome dos credores e dos devedores;

g) direitos e ações;

h) o valor corrente de cada um dos bens do espólio.

²⁹ PARIZATTO, João Roberto. **Inventário e partilha, separação e divórcio consensual, extrajudicial e judicial**. São Paulo: Edipa, 2007, p. 49/50.

³⁰ Art. 1.011. Aceito o laudo ou resolvidas as impugnações suscitadas a seu respeito lavrar-se-á em seguida o termo de últimas declarações, no qual o inventariante poderá emendar, aditar ou complementar as primeiras.

³¹ Art. 1.026. Pago o imposto de transmissão a título de morte, e junta aos autos certidão ou informação negativa de dívida para com a Fazenda Pública, o juiz julgará por sentença a partilha.

4 CARACTERÍSTICAS E PECULIARIDADES DO ITCD

O Imposto Sucessório possui algumas peculiaridades não observadas em nenhum outro imposto. Dentre as mais relevantes merecem destaque duas: a ausência de processo administrativo para apurar o imposto onde o mesmo pode ser realizado tanto judicial quanto extrajudicialmente; o lançamento é realizado no bojo do processo do inventário pela autoridade judiciária, qual seja o juiz, contrariando a regra prevista no artigo 142 do Código Tributário Nacional, que prevê o lançamento feito privativamente pela autoridade administrativa.

Existem ainda, algumas dúvidas acerca do mesmo, especialmente atinentes à competência e aos aspectos material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo da hipótese de incidência que serão analisados a seguir.

4.1 Competência para Regular Impostos

A Constituição Federal de 1988 é adepta do Princípio do Federalismo. Por este princípio a Constituição, ao deferir uma carga de atribuições, que devem ser exercidas com autonomia, às pessoas jurídicas de Direito Público (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios), exige a distribuição ou repartição de competências tributárias a fim de que cada um destes entes possa atender às suas respectivas necessidades. Esta afirmação vem explícita em seu artigo 145 ao estatuir que tanto a União, quanto os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir tributos como impostos, taxas e contribuições de melhorias.

Instituir um tributo é exigí-lo. É o exercício da competência tributária. Para exigir ou criar um tributo é necessário a existência de uma lei, confeccionada pela pessoa jurídica investida de competência tributária, que delineará as características essenciais, ou seja, normas gerais do tributo.

Segundo o artigo 146 da Constituição Federal de 1988, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais no que atine à legislação tributária:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Normas gerais em matéria de direito tributário, como visto, referem-se à definição de tributos e de suas espécies, seus fatos geradores, base de cálculo, contribuinte, obrigação, lançamento, crédito tributário, prescrição e decadência. Assim, a lei complementar apta a ditar normas gerais concernente ao ITCD é o Código Tributário Nacional.

Pelo exposto, a fim de esclarecer eventuais dúvidas, torna-se importante conceituar competência tributária, bem como enumerar e distinguir suas espécies.

MACHADO³² distingue poder de tributar de competência tributária. Segundo seus ensinamentos, “poder é a aptidão para realizar a vontade, seja por que meio for. Já a palavra competência alberga a idéia de Direito. Tem competência quem recebe atribuição outorgada pelo Direito”. Assim, poder seria a aptidão e competência, o exercício.

Segundo AMARO³³, o poder de criar tributos reparte-se entre os vários entes políticos de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição. Assim, a competência tributária seria a “aptidão para criar tributos”.

³² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 59.

³³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 93.

SOARES³⁴ acrescenta que a competência tributária é um poder indelegável, atribuído pela Constituição da República, aos entes federativos, com a finalidade de instituir determinados tributos.

De maneira similar, BALEEIRO³⁵ diz que a competência tributária é regida pela Constituição Federal e tem por função discriminar as receitas dos três níveis de governo, decretar tributos, designar os sujeitos passivos, fixar o *quantum*, instituir penas, base de cálculo, ou seja, a competência tributária é responsável por discriminar o essencial da obrigação tributária.

Os ensinamentos de SABBAG³⁶ são complementares aos conceitos anteriores e acrescentam ser ainda, a competência tributária, intransferível e irrenunciável, porque, se diferente fosse, estaria a Constituição admitindo ser alterada por norma infraconstitucional. A Constituição apenas faculta o mister de instituir os tributos, o que torna seu exercício atividade não obrigatória.

Dos conceitos acima pode-se elencar as seguintes características da competência tributária: é um poder indelegável, ou seja, segundo o artigo 7.º do Código Tributário Nacional, na omissão do legislador ordinário não poderá a União regular tributo alheio; é intransferível, uma vez que a pessoa competente para tal não pode transferi-la para outra; é irrenunciável porque a pessoa política detentora da competência não poderá renunciá-la, mesmo que parcialmente; é inalterável já que somente poderá sofrer modificações de competência por meio de Emenda Constitucional; é incaducável, visto que a Constituição da República em nenhum momento a limita no tempo, podendo ficar na inércia por tempo indeterminado; é facultativa mas, a falta do seu exercício não afasta o direito assegurado pela Constituição; é privativa o que significa dizer que é proibido o seu exercício por quem não tenha sido agraciado pela Constituição da República; tem como consequência imediata a atribuição de competência legislativa; será exercida através de lei complementar.

Logo, a expressão “competência tributária” pode ser definida como poder de instituir, cobrar e fiscalizar o tributo, compreendendo a competência legislativa, administrativa e

³⁴ SOARES, Milton Delgado, op. cit. p. 34.

³⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Forense, 1999, p. 75 e 80.

³⁶ SABBAG, Eduardo de Moraes, op. cit. p. 66.

judicante, conferido pela Carta Magna, aos entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios. É uma parcela do poder de tributar e, ao mesmo tempo, funciona como limitação a este poder. A partilha da competência, por si só, é uma limitação ao poder de tributar. Além dela, os princípios tributários, proteção aos contribuintes, servem como freios a este poder dos Estados.

Dessa forma, ao mesmo tempo em que a competência tributária designa os entes responsáveis pela tributação de cada imposto, ela veda o exercício desse poder por outro ente não contemplado a fim de evitar a bitributação jurídica.

HARADA³⁷ justifica que a repartição da competência tributária, pela CF, no que tange aos impostos, dá-se para que os sujeitos ativos, entidades políticas que se situam no mesmo plano de igualdade (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), não penalizem e surpreendam o sujeito passivo com um mesmo tipo de imposto instituído por duas ou mais entidades políticas. E foi exatamente a ausência de hierarquia entre os entes tributantes que ensejou a repartição de competência pela Constituição, o que pode ser visualizado em seus artigos 153, 155 e 156.

Competência tributária, por sua vez, não se confunde com capacidade tributária ativa. Esta é o exercício da competência, capacidade para ser sujeito ativo na relação tributária e aquela, aptidão para instituir tributo. Diferentemente da competência, a capacidade pode tanto ser atribuída pela Constituição, quanto por lei a ente não necessariamente dotado de poder legislativo.

A classificação das espécies de competência tributária não é unânime entre os doutrinadores. AMARO³⁸ a classifica em privativa, residual e comum.

Chama-se privativa a competência para criar impostos atribuída pela Constituição com exclusividade a um determinado ente político. Dessa forma, o imposto de importação é de competência privativa da União; o ICMS é de competência privativa dos Estados e Distrito Federal; o ISS, dos municípios de Distrito Federal.

³⁷ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 16. ed. São Paulo: Jurídica Atlas, 2007, p. 380 e 381.

³⁸ AMARO, Luciano, op. cit., p. 95.

Designa-se comum a competência atribuída a todos os entes federativos. É o caso das taxas e contribuições de melhorias.

Já a residual diz respeito à competência para instituir impostos sobre situações não previstas na legislação. Somente a União poderá fazê-lo.

SABBAG³⁹, além da classificação de Luciano Amaro, acrescenta ainda as competências cumulativa, especial e extraordinária.

Competência cumulativa é o poder que a União tem de instituir nos Territórios Federais não divididos em Municípios, os impostos federais, estaduais e municipais. Caso o Território Federal seja dividido em municípios, este terá competência quanto aos impostos municipais, ficando para o Território, cumulativamente os estaduais e federais. No que tange ao Distrito Federal, compete-lhe, cumulativamente os impostos municipais e estaduais.

A competência extraordinária, prevista no artigo 154, II, é o poder que somente a União tem de instituir impostos em caso de guerra externa ou em sua iminência. Neste caso, a União fica autorizada a estabelecer impostos pertencentes, inclusive, à competência de outros entes tributantes. É uma permissão expressa para a bitributação e ao *bis in idem*.

Verifica-se a competência especial (artigos 148/149, CF) no caso dos empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais, pois são tributos finalísticos, com destinação específica.

Há, ainda, a competência legislativa plena, conforme disposição do artigo 6.º do CTN, definida como o poder que o ente federativo tem de legislar sobre todos os aspectos do tributo, tais como fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo e ativo etc.

Como conclusão, tem-se que somente a União, em caráter exclusivo, tem competência para criar normas gerais em matéria tributária através de lei complementar.

³⁹ SABBAG Eduardo de Moraes, op. cit., p. 65/69..

O estudo do referido tema se faz importante para destacar, em especial, a ausência de lei complementar que institui normas gerais sobre o ITCD e se há validade das leis estaduais ao fazê-lo.

4.2 Competência Tributária e a Lei Complementar n.º 5.172/66 – CTN

A Lei 5.172, de 25.10.1966, Código Tributário Nacional, é uma lei ordinária reconhecida como lei complementar porque na época de sua edição, esta não existia como espécie legislativa.

À época de sua entrada em vigor no ano de 1966, vigia a Constituição Federal de 1946 que dispunha, de forma sucinta, acerca de um imposto sucessório incidente sobre todos os bens. Em 1965, a Emenda Constitucional n.º 18, suprimiu o imposto sucessório e criou, sob a competência dos Estados-membros, um imposto único sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por acessão física.

Baseado nesta Constituição, o CTN dispôs de forma semelhante e criou, sob competência privativa dos Estados e do Distrito Federal, um imposto único de transmissão *causa mortis* e *inter vivos*, a qualquer título (gratuito ou oneroso), de bens imóveis e por acessão física.

Em 1988, com a entrada em vigor da Constituição Democrática, a competência para instituição do imposto sucessório foi bipartida, ficando a cargo dos Municípios o imposto incidente sobre transmissões *inter vivos*, enquanto que coube aos Estados e Distrito Federal a tributação do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos. Contudo, apesar da inovação o CTN manteve-se inerte tributando de maneira única a transmissão de bens imóveis, tanto *causa mortis* quanto *inter vivos*, além dos direitos a eles relativos.

A dúvida que surge se dá quanto a três aspectos, principalmente: pode ou não haver a incidência da tributação sobre os bens móveis, já que não previsto no CTN? Poderia o CTN, lei originariamente ordinária, instituir normas gerais sobre imposto *causa mortis* ou qualquer outro quando a Constituição Federal dita que somente podem ser estabelecidas por lei complementar? Podem os Estados e o Distrito Federal, na ausência de lei complementar, instituir impostos?

Para responder o primeiro questionamento é importante analisar o artigo 35 do CTN que prescreve, *in verbis*:

O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens **imóveis** e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens **imóveis**, por natureza ou acessão física, como definidos na lei civil;

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre **imóveis**, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II. (grifo nosso)

Observa-se que o referido artigo aplica-se somente aos bens imóveis, deixando de abranger os bens móveis. Apesar de dar uma falsa noção de contrariedade entre o CTN e a Constituição, esta recepcionou aquele. Pois, como dito alhures, à época da entrada em vigor do Código Tributário, a Constituição vigente não previa a tributação de bens móveis. Assim, o imposto deverá incidir sobre todos os bens e direitos conforme prescreve a Constituição.

No segundo caso, conforme já mencionado, o CTN foi editado como lei ordinária, durante a vigência da Constituição Federal de 1946, momento em que não era prevista lei complementar como espécie legislativa. Contudo, o CTN foi recepcionado pela CF/88 e equiparado à lei complementar. Dessa forma, está o CTN autorizado a instituir normas gerais em matéria tributária.

Analisando-se o caso concreto, em que o CTN, somente informa superficialmente algumas características do ITCD, na omissão do Congresso Nacional, quanto à edição de lei complementar que estabeleça normas gerais sobre sua definição, obrigação, lançamento, crédito, prescrição, decadência etc., os Estados e o Distrito Federal podem legislar e instituir o imposto porque há, no sistema tributário nacional, a outorga de competência impositiva, além

da autorização contida no artigo 34, §§ 3.º, 4.º, 5.º, do ADCT, bem como no artigo 24, e parágrafos da CF.

O ADCT estabelece no artigo 34 e §§ 3.º, 4.º, 5.º que “o sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n.º 1, de 1969, e pelas anteriores.

(...)

§ 3.º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§ 4.º As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

§ 5.º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3.º, 4.º (...).

Assim, também de acordo com o artigo 24, I e parágrafos, *in verbis*, os Estados e o Distrito Federal podem legislar instituindo impostos de sua competência, para atender as suas peculiaridades.

Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, (...)

§ 1.º No âmbito da legislação concorrente, a competência da união limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2.º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3.º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender às suas peculiaridades.

§ 4.º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Com base nessas explicações os Estados-membros e o Distrito Federal legislaram criando o Imposto *Causa Mortis* e Doação, dentre eles o Estado de Rondônia que editou a Lei n. 959/2000.

Dessa forma, os Estado e o Distrito Federal, que detém a competência concorrente e suplementar, estão autorizados a criar e estabelecer normas gerais sobre o imposto sucessório em razão da omissão do Congresso Nacional. Este é um dos motivos de haver tanta discrepância entre as legislações estaduais acerca do referido imposto, especialmente no que tange ao lançamento e decadência tributários.

4.3 Hipótese de Incidência do ITCD e seus Aspectos

A hipótese de incidência do Imposto *Causa Mortis* possui alguns aspectos que o determinam, dentre eles o aspecto material, pessoal, quantitativo, espacial e o mais importante de todos para a elucidação de questões referente à decadência e ao lançamento: o aspecto temporal que marca o momento em que se considera ocorrido o fato gerador.

A seguir, será dada relevância à definição do fato gerador e hipótese de incidência, ao aspecto material e, especial ao aspecto temporal. Os demais aspectos somente serão vistos superficialmente a título de enriquecimento do trabalho.

4.3.1 Hipótese de Incidência

A relação Tributária, de acordo com SABBAG⁴⁰, é formada por quatro elementos distintos, a saber: hipótese de incidência, fato gerador, obrigação tributária e crédito tributário.

Assim, a relação tributária ou obrigação tributária como prefere HARADA⁴¹, origina-se de um momento abstrato previsto na lei, chamado de Hipótese de Incidência. Nela há a descrição abstrata do fato previsto em lei, evidenciando, por exemplo, quem são os sujeitos da obrigação, qual a base de cálculo, sobre quais bens incidirá, alíquota utilizada.

Há muitas controvérsias em torno da denominação “fato gerador”, contudo, para o referido trabalho não se faz necessário abordá-las, tão somente diferenciar hipótese de incidência de fato gerador.

O fato gerador é descrito no artigo 114 do Código Tributário Nacional, como “(...) a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

⁴⁰ SABBAG, Eduardo de Moraes, op.cit., p. 165.

⁴¹ HARADA, Kiyoshi, op. cit., p. 490.

MACHADO⁴² afirma que a hipótese de incidência é a simples descrição, simples previsão, enquanto o fato gerador é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto pela lei.

HARADA⁴³ acrescenta que “não é a descrição legislativa do delito que gera o crime, mas o fato de alguém praticar a conduta tipificada na lei penal”. Então, a partir do momento em que esta previsão se concretizar, estar-se-á frente ao fato gerador.

AMARO⁴⁴, no mesmo sentido, garante que o fato gerador dá nascimento ao dever concreto de pagar o tributo.

Assim, com referência ao ITCD, a hipótese de incidência que enseja a cobrança do tributo é a sucessão *causa mortis*, ou seja, é a transferência da titularidade dos bens do *de cujus* para seus herdeiros e legatários. Poder-se-ia dizer que o objeto do Imposto *Causa Mortis* é a transferência do patrimônio do autor da herança no momento da abertura da sucessão que, segundo o princípio da *saisine*, ocorre imediatamente após o evento morte.

Verifica-se a hipótese de incidência do ITCD no artigo 155, I, da Constituição Federal de 1988, onde competirá aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos. Imposto incidente em razão da morte não se confunde com imposto de doação. A doação é uma transmissão a título gratuito *inter vivos*, portanto, o referido trabalho visa abordar exclusivamente a transmissão sucessória, ou seja, a sucessão derivada da morte.

Há que se observar, porém, que a transmissão de direito ocorre no momento da abertura da sucessão, momento este em que o domínio e a posse do patrimônio se transferem aos herdeiros. Contudo, a transmissão de fato somente ocorrerá após o registro do formal de partilha no cartório de registro de imóveis depois de liquidado o inventário.

Com a ocorrência do fato previsto na lei, ou seja, concretizada a hipótese de incidência, fala-se em fato gerador. Surge, então, a obrigação tributária, que no dizer de

⁴² MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p. 155/157.

⁴³ HARADA, Kiyoshi, op. cit., p. 491.

⁴⁴ AMARO, Luciano, op. cit., p. 257.

MACHADO⁴⁵ compreende o dever de alguém (sujeito passivo) e o direito do Estado (sujeito ativo). Ele define obrigação como um primeiro momento na relação tributária. Neste, existe o dever do sujeito passivo de pagar o tributo, todavia, o mesmo ainda não é exigível pelo sujeito ativo que tem apenas o direito de fazer contra o sujeito ativo o lançamento, criando assim, o crédito tributário.

Crédito tributário, por sua vez, segundo o mesmo autor, é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado pode exigir do sujeito passivo, o pagamento do tributo. A constituição do crédito tributário, normalmente, faz-se por meio do procedimento administrativo do lançamento, contudo, no que se refere à cobrança do ITCD nos autos de inventário, o mesmo será feito pelo juiz, contrariando o dispositivo contido no artigo 142 do CTN: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento (...)”. Somente após a constituição definitiva do crédito a Fazenda poderá ajuizar a ação pertinente para exigi-lo.

4.3.1.1 Aspecto Temporal

Na análise do aspecto temporal será verificado o momento da ocorrência do fato gerador. O estudo deste aspecto é de grande valia porque ele marca o início do termo decadencial, segundo a lei tributária vigente, o que será analisado posteriormente.

Os artigos 1.784 e 1.923 do Código Civil adotam o princípio da *saisine* segundo o qual “aberta a sucessão, o domínio e a posse transmitem-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários”. É, portanto, segundo a lei civil, o fato morte que marca a abertura da sucessão transferindo de imediato, aos herdeiros e legatários, o domínio e a posse da herança, contudo, somente em um momento posterior poderão os herdeiros e legatários alienar ou dispor dos bens que lhes couberem da maneira que lhes aprouver.

A partir das afirmações acima surgem dúvidas quanto ao momento da transmissão, momento este importantíssimo para apontar o início do termo decadencial estudado nos capítulos seguintes.

⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p. 149.

Assim, quando deverá ser considerado ocorrido o fato gerador, no momento da morte com a transmissão imediata dos bens ou no momento da transmissão efetiva que se verifica, no caso do inventário, após o registro da titularidade dos mesmos no cartório de registro de imóveis?

Há dois posicionamentos relevantes para este trabalho. O primeiro tem o apoio da maioria dos doutrinadores, dentre eles SOARES⁴⁶ que afirma que a sucessão opera-se com a morte, contudo, neste primeiro momento a herança é ilíquida, razão pela qual se deve fazer o inventário dos bens do defunto para, a partir daí, proceder à liquidação da herança e a individualização da quota-parte de cada herdeiro, bem como da meação. Por fim, conclui que o momento da ocorrência do fato gerador é o momento do óbito, quando efetivamente ocorre a transmissão de todos os bens e direitos do falecido para seus herdeiros, por mais que a herança somente seja individualizada após o registro do formal de partilha.

De maneira idêntica FERNANDES⁴⁷ assevera que o momento da morte, determina a substituição do sucedido pelo sucessor na titularidade do patrimônio. Ela é adepta dos ensinamentos de RODRIGUES⁴⁸ que afirma que no instante exato do falecimento, o domínio e a posse da herança transmitem-se aos herdeiros legítimos e testamentários. Regina completa que o evento morte é o marco temporal para a incidência do imposto sobre a transmissão *causa mortis* de quaisquer bens ou direitos, inclusive a morte presumida, em que é aberta a sucessão provisória, onde também será devido o Imposto Hereditário.

SABBAG⁴⁹, no entanto, afirma que o momento exato da ocorrência do fato gerador do ITCM é o da transmissão (art. 35, CTN) ou como estabelecer a lei ordinária estadual competente. Num momento seguinte ele se refere não à transmissão relativa à data do óbito, mas sim, à transmissão da titularidade do bem conforme os ditames do art. 1.245, CC⁵⁰, momento em que a transmissão se operaria em relação a terceiros. É nesse momento que os bens mudam de titularidade e não no momento do óbito.

⁴⁶ SOARES, Milton Delgado, op. cit. p. 41/44.

⁴⁷ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação – ITCMD**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 80.

⁴⁸ RODRIGUES, Sílvio, apud FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero, idem.

⁴⁹ SABBAG, Eduardo de Moraes, op. cit., 375 e 376.

⁵⁰ Art.1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de imóveis.

§ 1.º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

No momento do óbito os herdeiros possuem a posse e o domínio de parte ideal da herança, mas não possuem a titularidade, assim, somente poderão vender ou hipotecar a parte que lhes couber após a alteração da titularidade. Antes, em razão da indivisibilidade da herança que é comum do espólio, poderão, tão somente, ceder direitos hereditários concernentes à sua parte.

Os ensinamentos do professor Eduardo de Moraes Sabbag são de grande valia, contudo, ao considerar o momento da ocorrência do fato gerador como a efetiva transmissão dos bens em data diversa do evento morte, ou seja, com o registro da titularidade, estar-se-ia admitindo a inexistência do termo decadencial por não ter como marcar seu início, uma vez que esta tem sua delimitação legal entre o fato gerador da obrigação e a constituição definitiva realizada através do lançamento. Assim, o lançamento se daria em momento anterior ao fato gerador. Tal posicionamento é inadmissível no Direito uma vez que é inconcebível a cobrança de tributo sem que haja ocorrido fato gerador.

Dessa forma, o fato gerador do tributo é a morte, momento este em que a posse e o domínio do patrimônio do *de cujus* transmitem-se imediatamente aos seus herdeiros e legatários que, somente após a liquidação da herança poderão ter a alteração da titularidade dos bens.

4.3.1.2 Aspecto Material

Através do artigo 35 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, verifica-se que o CTN, quanto às normas relativas ao antigo imposto sobre a transmissão de bens imóveis, limita a incidência da tributação a estes, trazendo os casos específicos em que será tributado, ou seja, na transmissão da propriedade ou domínio útil de bens imóveis, por natureza ou acessão física, na transmissão de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia e na cessão de direitos.

A Constituição da República estendeu, de maneira genérica, a hipótese material de incidência abrangendo os bens móveis e direitos a eles relativos, segundo o artigo 155 transcrito abaixo:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;
(...)

Haveria, neste caso, uma contrariedade do dispositivo do CTN em relação à Constituição, uma vez que esse limita a incidência do imposto somente aos bens imóveis?

O CTN foi editado quando vigia a Constituição Federal de 1946, onde esta tributava somente bens imóveis por natureza ou acessão física, assim, ele procedeu de forma idêntica. Contudo, mesmo após a entrada em vigor da Constituição de 1988, o mesmo não foi revogado e, ao contrário, foi recepcionado por esta. Assim, a Constituição apenas ampliou a incidência do imposto.

Conclui-se, dessa forma, que a tributação deverá incidir sobre todos os bens e direitos havidos por sucessão, assim como dispõe a Constituição.

Algumas leis estaduais, como é o caso do Rio de Janeiro (Lei n.º 1.427/1989)⁵¹ e de São Paulo (Lei n.º 10.705/2000)⁵², preferiram especificar a materialidade da hipótese de

⁵¹ Art. 1.º – O Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de quaisquer bens ou Direitos, tem como fato gerador:

I – a transmissão da propriedade ou domínio útil de bens imóveis por natureza ou acessão física, como definidos na lei civil;

II – a transmissão de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia e as servidões prediais;

III – a transmissão de títulos, créditos, ações, quotas, valores e outros bens móveis de qualquer natureza, bem como direitos a eles relativos;

IV – a aquisição de bem ou direito em excesso pelo herdeiro ou cônjuge meeiro, na partilha, em sucessão *causa mortis* ou em dissolução de sociedade conjugal.

⁵² Artigo 2.º O imposto incide sobre a transmissão de qualquer bem ou direito havido:

I – por sucessão legítima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória;

II – por doação.

(...)

Artigo 3.º Também sujeita-se ao imposto a transmissão de:

I – qualquer título ou direito representativo do patrimônio ou capital de sociedade e companhia, tais como ação, quota, quinhão, participação civil ou comercial, nacional ou estrangeira, bem como, direito societário, debênture, dividendo e crédito de qualquer natureza;

II – dinheiro, haver monetário em moeda nacional ou estrangeira e título que o represente, depósito bancário e crédito em conta corrente, depósito em caderneta de poupança e a prazo fixo, de renda fixa, de curto prazo, e qualquer outra aplicação financeira e de risco, seja qual for o prazo e a forma de garantia;

III – bem incorpóreo em geral, inclusive título e crédito que o represente, qualquer direito ou ação que tenha de ser exercido e direitos autorais.

§ 1.º A transmissão de propriedade ou domínio útil de bem imóvel e de direito a ele relativo, situado no Estado, sujeita-se ao imposto, ainda que o respectivo inventário ou arrolamento seja processado em outro Estado, no Distrito Federal ou no exterior; (...);

§ 2.º O bem móvel, o título e o direito em geral, inclusive os que se encontrem em outro Estado ou no Distrito Federal, também ficam sujeitos ao imposto de que trata esta lei, no caso de inventário ou arrolamento processar-se neste Estado ou nele tiver domicílio o doador.

incidência. Outras, no entanto, como Goiás⁵³ (Lei n.º 13.772/2000) e Paraná⁵⁴ (Lei n.º 8.927/88) fixaram a materialidade com expressões genéricas.

Esgotando-se ou não as hipóteses materiais de incidência, a tributação deverá incidir sobre a transmissão *causa mortis* de quaisquer bens ou direitos a eles relativos.

4.3.1.3 Aspectos Espacial, Quantitativo e Pessoal

Quanto ao aspecto espacial, ou seja, quanto à determinação legal de qual Estado será competente para a arrecadação do imposto, a Constituição Federal é clara e suficiente ao estabelecer no § 1.º do art. 155, o seguinte:

§1.º O imposto previsto no inciso I:

I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

Exemplifica-se a questão com o seguinte caso: Maria faleceu em Manaus/AM e seu inventário foi processado em Ji-Paraná/RO. Ela possui um prédio de apartamentos em São Paulo/SP, um automóvel, uma bicicleta e uma motocicleta em Cuiabá/MT. Dessa forma, quanto ao recolhimento do ITCM, qual o Estado será competente para fazê-lo?

Respondendo ao questionamento acima temos que o Estado responsável pelo recolhimento do ITCD relativo ao bem imóvel é o Estado da situação do bem, ou seja, o Estado de São Paulo. Com respeito aos bens móveis, o imposto compete ao Estado onde se processar o inventário, ou seja, Rondônia, já que seu inventário foi feito em Ji-Paraná.

⁵³ Art. 72. O ITCD incide sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de qualquer bem ou direito.

⁵⁴ Art. 1.º O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens e direitos pela via sucessória ou por doação, tem como fato gerador:

I – a transmissão *causa mortis* ou por doação de direitos e da propriedade, posse ou domínio de quaisquer bens ou direitos;

II – (...)

III – (...)

Outrossim, à lei complementar cabe disciplinar o caso previsto no art. 155, § 1.º, III, “b”: se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior.

Outro aspecto a ser exposto é o pessoal. Este busca averiguar quem são seus sujeitos ativos e passivos da relação tributária. O sujeito ativo é o credor da obrigação tributária, é a pessoa que impõe a tributação, já sujeito passivo é a pessoa obrigada por lei ao pagamento do tributo e, no dizer de FERNANDES⁵⁵, é a pessoa que está em conexão direta com o fato tributado.

Portanto, a CF em seu artigo 155, I, determina o sujeito ativo ao atribuir competência aos Estados e ao Distrito Federal. Quanto ao sujeito passivo, o artigo 42 do CTN dispõe que o contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei. Referido dispositivo é bastante vago e faculta ao legislador estadual a escolha das partes, dando-lhe ampla liberdade.

A legislação rondoniense (Lei n.º 959/2000) trata da matéria em seu artigo 8.º, I, III e IV ao dispor que são responsáveis o herdeiro ou legatário, na transmissão *causa mortis*, o beneficiário, no caso de desistência de quinhão ou direito ou o cessionário quando da cessão não onerosa. Já no artigo 9.º, atribui responsabilidade solidária⁵⁶, visando a inibir a evasão do imposto, ao doador, cedente, tabelião, escrivão, empresa, inventariante, administrador.

Por fim, o quantitativo, que abrange a base de cálculo e a alíquota. A base de cálculo é o aspecto que possibilita a quantificação da grandeza financeira do fato tributável, é um apoio para o cálculo que combinado à alíquota, leva ao valor do ITCM a ser pago.

⁵⁵ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero, op. cit, p. 86.

⁵⁶ Art. 9º. São solidariamente obrigados pelo pagamento do ITCD devido pelo contribuinte ou responsável:

I - o doador ou o cedente;

II - o tabelião, o escrivão e os demais serventuários de justiça, em relação aos atos praticados por eles ou perante eles, em razão de seu ofício, bem como a autoridade judicial que não exigir o cumprimento do disposto neste inciso;

III - a empresa, a instituição financeira ou bancária e todo aquele a quem caiba a responsabilidade pelo registro ou pela prática de ato que implique na transmissão de bem móvel ou imóvel e respectivos direitos e ações;

IV - o inventariante ou o testamenteiro em relação aos atos que praticarem;

V - o titular, o administrador e o servidor das demais entidades de direito público ou privado onde se processe o registro, a anotação ou a averbação de doação;

VI - qualquer pessoa física ou jurídica que detenha a posse do bem transmitido ou doado;

VII - a pessoa que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

O CTN estabelece que em relação aos imóveis a base de cálculo é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos⁵⁷ considerando-se este como o valor de mercado. No entanto, não informa se é o valor da data da morte ou da avaliação realizada no inventário.

A Súmula 113 do STF dispõe que “O Imposto de Transmissão *causa mortis* é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação.” No entanto, o Superior Tribunal de Justiça, (REsp n.º 15.071-0-RJ, Rel. Min. José Jesus Filho, DJU 10.10.1994) após a edição da mencionada Súmula, entendeu que o imposto deve ser calculado pelo valor dos bens na datada abertura da sucessão.

O CTN, a esse respeito é silente, e a Súmula 113 não foi reformada, assim, afirma PAULSEN e MELO⁵⁸ que, por razões de ordem prática e para evitar prejuízos à Fazenda Pública e ao contribuinte, em decorrência da inflação e da valorização ou desvalorização do imóvel, há que se considerar como valor venal o valor dos bens na data da avaliação. Assim, há que se considerar o valor do bem ou direito atribuído na avaliação judicial e homologado pelo juiz.

O Estado de São Paulo, no entanto, considera o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão.

Para os bens móveis não há lei complementar disciplinando o assunto ficando a cargo dos Estados e do Distrito Federal estabelecer. Contudo, a maioria dos Estados firmou o mesmo entendimento relativo aos bens imóveis.

Quanto à base de cálculo do imposto, há dúvidas se o mesmo deve incidir individualmente sobre cada bem ou sobre o quinhão hereditário. FERNANDES⁵⁹, afirma que a base de cálculo é o valor do quinhão hereditário, apurado no final do processo de inventário. Já o Superior Tribunal de Justiça, afirma que nem sempre poderão ser considerados todos os bens para a incidência do imposto, uma vez que a meação do cônjuge supérstite não é herança:

⁵⁷ Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

⁵⁸ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 209.

⁵⁹ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero, op. cit., p. 92.

É certo que a taxa judiciária, em autos de processo de inventário, deve incidir sobre os bens deixados pelo *de cujus*. Porém, há que se excluir da incidência da exação a meação do cônjuge supérstite, pois essa parcela não se enquadra no conceito legal de herança. (REsp nº 343.718-SP, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 19/05/2005)

O Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia, no entanto, afirma que “a base de cálculo do ITCD incidirá sobre o valor de cada imóvel”:

A base de cálculo do cálculo do Imposto de Transmissão Causa Mortis de Bens e Doação - ITCD é o valor individualizado atribuído ao imóvel por avaliação judicial ou procedida pela Fazenda Pública. (AgI, n. 20000020020022840, Rel. Des. Renato Martins Mimessi, J. 13/08/2002)

A incidência da base de cálculo proporcionalmente em cada bem tributável componente da herança facilita o pagamento, uma vez que cada herdeiro saberá qual a parte do imposto que lhe compete. Dessa maneira haverá maior certeza ao fisco, quanto ao sujeito passivo, quando da necessidade de ajuizamento de ação de execução fiscal no caso de ausência de pagamento por um dos herdeiros.

No que se refere à alíquota, a Constituição Federal em seu artigo 155, § 1.º, IV, determinou que o Senado Federal é responsável por estabelecer alíquota máxima referente ao ITCD. Dessa forma, editou a Resolução n.º 9, de 05.05.1992 e fixou a máxima em 8% tendo os Estados e o Distrito Federal a liberdade para estabelecer alíquotas diferenciadas obedecendo àquele limite. Assim, *v.g.*, Santa Catarina estabeleceu alíquotas progressivas que variam de 1 a 8%; Rio de Janeiro, 4%; Rondônia⁶⁰, de 2 a 4%.

⁶⁰ Art. 5º. As alíquotas do ITCD são:

- I - de 2% (dois por cento), quando a base de cálculo for igual ou inferior a 1.250 (um mil, duzentas e cinquenta) UPFs;
- II - de 3% (três por cento), quando a base de cálculo for superior a 1.250 (um mil, duzentas e cinquenta) e inferior a 6.170 (seis mil, cento e setenta) UPFs;
- III - de 4% (quatro por cento), quando a base de cálculo for igual ou superior a 6.170 (seis mil, cento e setenta) UPFs.

5 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

5.1 Noções Preliminares

Com a concretização da hipótese de incidência surge o fato gerador e, para o sujeito passivo, o dever, a obrigação de pagar o tributo, ao passo que para o sujeito ativo, o direito de recebê-lo. Contudo, falta-lhe a exigibilidade. Para que o credor possa exigi-lo é necessário verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, em alguns casos, propor a aplicação da penalidade cabível. Em outras palavras, é imprescindível que se verifique a certeza e a liquidez sob pena não se poder exigir o pagamento devido.

A partir do momento em que o objeto da obrigação se torna determinado, certo e exigível, diz-se que o crédito está constituído pelo lançamento. FILHO⁶¹ aduz que “constituir o crédito tributário pelo lançamento nada mais é do que formalizar um título jurídico dotado de certeza e liquidez, hábil, conseqüentemente, para compelir o contribuinte a cumprir o seu dever legal”.

Há casos em que o crédito, após o momento em que é considerado constituído, não possui exigibilidade, sendo necessário um processo administrativo para lhe conferir esta característica. Após a ciência do sujeito passivo acerca do auto de infração ou da decisão final do processo administrativo, obrigação transforma-se em crédito definitivamente constituído para o sujeito ativo que poderá exigi-lo através de uma ação judicial, qual seja, a execução

⁶¹ FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. **Lançamento tributário e decadência**. Fortaleza: Dialética, 2002, p.24.

fiscal. Antes, porém, o crédito deve ser inscrito em Dívida Ativa, o que significa dizer que o sujeito passivo não realizou o pagamento voluntariamente quando poderia fazê-lo.

O artigo 139 do Código Tributário dispõe que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. Tal disposição significa dizer que o crédito tributário do sujeito ativo decorre da obrigação tributária do sujeito passivo, ou seja, sem o nascimento da obrigação com a anterior ocorrência do fato gerador, não há que se falar em crédito tributário.

SAKAKIHARA⁶² sustenta que o artigo retro “sugere que o crédito tributário sucede temporalmente à obrigação tributária, isto é, primeiro surge a obrigação tributária, e só depois o crédito passa a existir”. Assim, o crédito somente vai existir num momento posterior ao da ocorrência do fato gerador, com a efetivação do lançamento.

O Lançamento constitui o crédito tributário no sentido de que transforma o direito que, num primeiro instante, era apenas oponível ao sujeito passivo, em direito concreto e exequível pela execução forçada. É ele quem vai conferir exigibilidade ao crédito, ao passo em que cria presunção de certeza e liquidez, atribuindo ao crédito eficácia executiva.

Assim, o CTN, em seu artigo 142, define o lançamento, *in verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo **tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo** e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (grifo nosso)

O artigo citado o conceitua como procedimento administrativo que possui o encargo de constituir o crédito tributário. Sua finalidade consiste em verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante e identificar o sujeito passivo.

Ressalte-se que não serão analisados aspectos que dizem respeito à natureza do lançamento como ato ou procedimento, ou seu caráter constitutivo ou declaratório, mas tão somente ponderados o lançamento e suas modalidades para, assim, direcionar o estudo à

⁶² FREITAS, Vladimir Passos de. **Código tributário nacional**. São Paulo: RT, 1999, p. 522.

espécie adequada ao Imposto *Causa Mortis*, bem como delimitar temporalmente a decadência.

BALEEIRO⁶³ conceitua lançamento como “ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório, de individuação e concreção da norma tributária ao caso concreto (ato aplicativo), desencadeando efeitos confirmatórios-extintivos (no caso de homologação do pagamento) ou conferindo exigibilidade ao direito de crédito que lhe é preexistente para fixar-lhe os termos e possibilitar a formação do título executivo”.

O lançamento se faz necessário para que o sujeito ativo possa exercitar atos de cobrança do tributo utilizando-se de uma ação judicial. Sem o lançamento, a Fazenda, ao cobrar o tributo estaria cometendo uma irregularidade, eis que para a realização de qualquer pagamento de imposto, o mesmo é imprescindível na modalidade adequada a cada tributo.

AMARO⁶⁴ afirma a existência de dois instantes distintos do lançamento. O primeiro, em que a lei o prevê como requisito necessário à exigibilidade da obrigação, sem o qual o sujeito ativo não pode exercer nenhuma medida para a cobrança do tributo, nem está o sujeito passivo adstrito ao pagamento. O segundo, quando o lançamento é notificado ao sujeito passivo, onde este deve pagar o tributo no prazo legal estabelecido, sob pena de a Fazenda prosseguir mediante coerção judicial.

O crédito tributário, dependendo do tipo de lançamento realizado e do tributo a que ele se refere, pode ter dois momentos distintos, a saber: o primeiro, quando o lançamento se formalizar com apenas um ato e não houver a necessidade ou possibilidade de interposição de recurso, fala-se, após a ciência do sujeito passivo sobre o lançamento, em constituição definitiva do crédito tributário; o segundo, quando forem necessários vários atos para a formalização do lançamento, considera-se constituído o crédito, para fins de delimitação do termo decadencial, com os primeiros atos.

Somente após finalizado o procedimento ou o ato do lançamento, ciente o sujeito passivo, considera-se definitivamente constituído o crédito e apto, dessa forma, a ser inscrito em Dívida Ativa.

⁶³ BALEEIRO, Aliomar, op. cit., p. 784.

⁶⁴ AMARO, Luciano, op. cit., p. 342.

Há entre os operadores do direito uma grande dificuldade em se determinar o momento exato da constituição do crédito tributário, fato este que interfere diretamente na decadência do direito de lançar e pode ser prejudicial tanto à Fazenda Pública, que perderá o direito ao seu crédito, quanto ao sujeito passivo, que será obrigado ao pagamento de um tributo quando o mesmo não mais poderia ser exigido.

HARADA⁶⁵ assegura, de forma similar que “o crédito tributário nada mais é do que a própria obrigação tributária principal formalizada pelo lançamento, ou seja, tornada líquida e certa pelo lançamento”.

É importante determinar o momento em que deve ser considerado constituído o crédito pelo lançamento, pois é ele quem marca o final da decadência e o início da prescrição. HARADA⁶⁶ aduz que podem ser quatro estes momentos, a saber:

- a) a partir da notificação do sujeito passivo para pagar ou impugnar o lançamento;
- b) da decisão de primeira instância administrativa;
- c) da decisão de segunda instância administrativa;
- d) da inscrição na Dívida Ativa.

Assim, ele entende que o crédito estará definitivamente constituído com a notificação ao sujeito passivo do ato do lançamento, através de auto de infração, autuação fiscal, termo de verificação fiscal, após o qual, passa a correr o termo prescricional.

De fato, pode ocorrer que em alguns casos o auto de infração coincida com o lançamento, contudo, tal coincidência não é regra.

O Supremo Tribunal Federal é pacífico no sentido de que há casos em que o auto de infração pode coincidir com o lançamento uma vez que aquele é medida preparatória para este último. A partir daí, correrá o prazo prescricional. Contudo, se houver interposição de recurso, não correrá no processo administrativo nem a decadência, que se ultimou com a lavratura do auto, nem a prescrição que, somente após a ciência do contribuinte começa a correr.

⁶⁵ HARADA, Kiyoshi, op. cit., p. 507.

⁶⁶ *ibidem*, p. 525.

No mesmo sentido, o Ministro Francisco Rezek afirma que em alguns casos a lavratura do auto de infração consuma o lançamento que, por conseguinte, interrompe definitivamente o prazo decadencial. A partir desse momento corre o prazo de prescrição que se refere à exigibilidade do crédito. No entanto, se o contribuinte interpuser recurso administrativo, este prazo somente passará a correr após a decisão definitiva. Assim, no meio termo não há fluxo de decadência, nem de prescrição. Veja-se a respeito, a ementa do AI-AgR 96616/RJ, Rel. Min. Francisco Rezek, julgada em 27/04/1984:

Tributário. Prescrição e decadência. No intervalo entre a lavratura do auto de infração e a decisão definitiva de recurso administrativo de que tenha se valido o contribuinte não corre ainda o prazo de prescrição (CTN, art.151, III). Tampouco o de decadência, já superado pelo auto, que importa lançamento do crédito tributário (CTN, art.142).

BALEEIRO⁶⁷, sobre o assunto acrescenta que “auto de infração não é lançamento, mas pode conter lançamento de tributo”.

Quanto à consideração de que o lançamento pode se dar com a inscrição na Dívida Ativa, o Ministro Néri da Silveira dispõe de maneira diversa:

RE 95424/PR. Recurso Extraordinário. Rel. Min. Néri da Silveira. Julgado em 27/04/1982. Primeira Turma. DJ 25-11-1983, pp-08474.

Ementa

Crédito tributário. ICM. Decadência. CTN, arts. 173, I, e parágrafo único; 151, III. O lançamento, no caso, efetivou-se, antes de decorridos três anos do fato gerador, com o levantamento efetuado e a notificação do contribuinte. A partir daí, não há mais falar em decadência. Lançado o tributo, a discussão, por via de recursos administrativos, tem o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, art-151, III, do CTN. Não cabe, sequer, aí, ter como iniciado o prazo de prescrição. **A inscrição do crédito em dívida ativa não é o momento final de sua constituição. Com o auto de infração, consuma-se o lançamento definido no art. 142, do CTN. A certidão da inscrição do crédito em dívida ativa vale como título executivo extrajudicial.** Precedentes do STF. Recurso conhecido e provido, para afastar a decadência decretada no acórdão local. (destaquei)

O posicionamento de Kyioshi Harada é considerado parcialmente equivocado pela maioria da doutrina e jurisprudência por generalizar o momento da constituição do crédito, já que são vários os tributos e cada um deles possui suas características e peculiaridades bem marcadas. É importante esclarecer que existem três espécies de lançamento e que cada uma se consuma em momento distinto, não podendo, dessa forma, afirmar que todos os créditos relativos a diversos impostos estarão definitivamente constituídos com a lavratura do auto de

⁶⁷ BALEEIRO, Aliomar, op. cit. p. 785.

infração, ou com a notificação do sujeito ativo para pagar, ou com a decisão em primeira ou segunda instância ou, ainda, com a inscrição em Dívida Ativa.

Dessa forma, considerar-se-á constituído o crédito tributário referente, por exemplo, ao ITCD, no momento em que o inventariante fornecer as primeiras declarações no processo de inventário; ao IR de pessoa física, no momento em que entregar as declarações; ao ICMS, quando antecipado, com a homologação do cálculo e, quando sonegado, com o auto de infração.

SABBAG⁶⁸, então, define lançamento como “ato documental de cobrança, por meio do qual se declara a obrigação tributária nascida do fato gerador”. Afirmar, ainda, ter natureza declaratória e ser ato administrativo vinculado, uma vez que deve ser balizado pela lei.

No caso do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* apurado judicialmente, não há processo administrativo, sendo que o lançamento será realizado e cobrado dentro dos autos de inventário. Estará, portanto, definitivamente constituído, ou seja, apto a ser exigido, após a homologação do cálculo pelo juiz do inventário, após a ciência dos contribuintes. Assim dispõe a Súmula 114 do STF ao afirmar que o “imposto *Causa Mortis* não é devido antes da homologação do cálculo”.

Há quem confunda a constituição do crédito do Imposto Sucessório para a Fazenda Pública com o evento morte. Tal evento é considerado como o fato gerador do tributo onde os bens serão transferidos de pronto aos sucessores. No momento da morte não há a constituição definitiva, surge apenas uma pretensão para o Estado de receber o imposto que somente estará devidamente liquidado após a homologação do cálculo, como dito anteriormente.

Uma das peculiaridades do ITCD é fugir à regra de que o lançamento compete privativamente à autoridade administrativa. No Imposto *Causa Mortis*, apurado nos autos de inventário, o lançamento, ou seja, a apuração do fato gerador, a indicação dos sujeitos passivos, a alíquota pertinente, o montante a ser pago, as isenções etc., competirá à autoridade judiciária. Há a possibilidade, no entanto, de o lançamento ser realizado pela autoridade

⁶⁸ SABBAG, Eduardo de Moraes, op. cit. p. 214.

administrativa no caso de inventário e partilha extrajudicial, ou mesmo no caso de arrolamento.

5.2 Modalidades de Lançamento

O CTN prevê três espécies de lançamento cujo encargo de lançar pode competir ao sujeito passivo, ao sujeito ativo ou a ambos. O artigo 147 descreve o lançamento com base em declaração; o 149 prevê o lançamento de ofício e artigo 150, o lançamento por homologação.

BALEEIRO⁶⁹ esclarece que o arbitramento previsto no artigo 148, não se trata de uma quarta espécie de lançamento, mas uma técnica inerente ao lançamento de ofício.

HARADA⁷⁰ entende as modalidades de lançamento de maneira similar a Aliomar Baleeiro, contudo muda a denominação para, respectivamente, lançamento misto, lançamento direto e lançamento por homologação.

5.2.1 Lançamento Misto ou por Declaração

Diz-se misto ou por declaração o lançamento em que o fisco age com base nas declarações fornecidas pelo sujeito passivo. O Fisco, não dispondo de dados suficientes para realizar o lançamento, conta com o auxílio do contribuinte que suprirá a deficiência da informação por meio de declaração prestada. O mesmo é disciplinado pelo CTN, nos seguintes termos:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

BALEEIRO⁷¹ prefere chamar o referido lançamento de “lançamento com base na declaração” uma vez que não é a declaração do sujeito passivo que formaliza o ato, ela apenas

⁶⁹ BALEEIRO, Aliomar, op. cit., p. 819.

⁷⁰ HARADA, Kiyoshi, op. cit., p. 509.

⁷¹ BALEEIRO, Aliomar, op. cit., p. 817.

fornece dados para que seja realizado o lançamento posteriormente homologado pela autoridade administrativa ou, no caso do ITCD, judiciária.

Temos como exemplo desta modalidade o Imposto de Renda de pessoa física, o Imposto de Importação e o Imposto de Exportação.

As declarações visam a registrar os dados fáticos relevantes para a consecução do ato do lançamento. Embora, para a prestação de tais declarações, seja necessário que o sujeito passivo descreva os bens e os quantifique, por mais que as declarações não estejam corretas, pois será o ato do lançamento que irá qualificar e quantificar o imposto. As declarações servem tão somente para aparelhar e facilitar o ato do lançamento.

5.2.2 Lançamento Direto ou de Ofício

Prescreve o artigo 149 do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

AMARO⁷², como regra, o lançamento de ofício é adequado aos tributos que têm como fato gerador uma situação permanente, cujos dados constam através dos cadastros fiscais, de modo que basta à autoridade administrativa a consulta àqueles registros para que tenha, à mão, os dados necessários à realização do lançamento.

Pode-se conceituar lançamento de ofício como aquele realizado sem qualquer iniciativa ou providência do sujeito passivo. A efetivação do lançamento tem como resultado imediato a constituição do crédito tributário, contudo, o sujeito ativo o realiza com os dados que possui, nada impede que haja uma revisão ou que o sujeito passivo junte outras informações, uma vez que a constituição definitiva se dará somente após a decisão administrativa em última instância, caso haja a interposição de recurso.

Aqui, o sujeito passivo não está obrigado a antecipar o pagamento que será realizado depois de notificado do lançamento. Podem ser lançados de ofício o ISS, o IPTU, em que a base de cálculo e o valor venal do imóvel são apurados pelo próprio município, o ICMS, em alguns casos, quando, por exemplo, deixar o contribuinte de pagar o imposto quando da entrada de mercadoria no Estado, em que o Fisco dispõe das notas fiscais, podendo, dessa forma, apurar o valor do imposto não pago, bem como apurar o valor da penalidade cabível.

Segundo a inteligência do artigo 149 do CTN, todos os impostos podem ser lançados de ofício, contudo, são raros os casos em que isto ocorre, especialmente em razão do acúmulo de processos e da morosidade da Justiça.

À Fazenda Pública, na inércia de quem estiver na posse e administração do espólio incumbe, requerer o inventário e a partilha, conforme disposição do artigo 988, CPC. Contudo, tal prática, não é observada no Estado de Rondônia, dado à pequena quantidade de procuradores estaduais e à enorme quantidade de processos de execução.

5.2.3 Lançamento por Homologação

Esta modalidade está prevista no artigo 150 do CTN, *in verbis*:

⁷² AMARO, Luciano, op. cit., p. 360/361.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

BALEEIRO⁷³ define o lançamento por homologação como “aquele que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, ressalvado o controle posterior desta”. Como exemplo pode-se citar o IPI e o ICMS.

De acordo com o artigo mencionado acima, nesta modalidade, o pagamento deve ser realizado antecipadamente, fazendo-se o lançamento posteriormente. Após, a autoridade fiscal homologa-o, se exato, ou faz o lançamento suplementar, caso haja diferença. No caso de não realizada a homologação, não haverá que se falar, temporariamente, em extinção, e será aberta oportunidade para que o fisco lance de ofício, observando-se o prazo decadencial. Os pagamentos parciais ou de que discorde o fisco, serão computados para posterior dedução no saldo apurado no lançamento suplementar.

Importante acrescentar que o direito de o fisco rever o lançamento, exigir a diferença do tributo ou aplicar penalidade, caduca em cinco anos. No caso de transcorrer esse prazo sem que a Fazenda tenha revisto o lançamento, exigido a diferença e aplicado a penalidade, haverá a perda do direito de fazê-lo, considerando-se automaticamente homologado o lançamento em que se baseou o sujeito passivo para efetuar o pagamento antecipado.

HARADA⁷⁴ aduz que neste lançamento as providências necessárias para a constituição definitiva do crédito são de responsabilidade do sujeito passivo, tais como emissão de nota fiscal, bem como sua escrituração em livros, apuração do montante devido, seu pagamento antecipado, comunicação ao fisco do pagamento realizado.

O STJ firmou a tese de que o prazo decadencial de cinco anos conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL –
DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150, § 4º E

⁷³ BALEEIRO, Aliomar, op. cit., p. 828.

⁷⁴ HARADA, Kiyoshi, op. cit., p. 512.

173 DO CTN) – NULIDADE ABSOLUTA – CONHECIMENTO EX OFFICIO – LIMITES DO RECURSO ESPECIAL.

(...)

4. **Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.** (AgRg no Ag 939.714/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 12.02.2008, DJ 21.02.2008 p. 54). (grifo nosso)

A homologação é o ato vinculado em que a Administração concorda com o ato jurídico já praticado, uma vez verificada a consonância dele com os requisitos legais, além de conferir validade e eficácia que antes não possuía. Segundo SABBAG⁷⁵, homologar é conferir a exatidão do lançamento.

SAKAKIHARA⁷⁶ acrescenta que a homologação é retroativa, assim, o lançamento não tem o objetivo de constituir o crédito tributário para que este possa ser exigido, mas reconhecer que o mesmo foi legitimamente constituído por ato do particular. Não é a atividade do particular que constitui o crédito, mas sua posterior homologação. Assim, o recebimento de uma importância pela Fazenda Pública só se legitima se for constituído pelo lançamento.

O lançamento por homologação se distingue das demais espécies de lançamento pelo fato de o sujeito passivo ter o dever de apurar o fato gerador, os fatos realizados, calcular o montante do tributo e realizar antecipadamente o pagamento, no tempo e forma previstos em lei, sem que a Fazenda Pública estadual ainda o tenha exigido. O descumprimento de tais deveres acarreta conseqüências ao sujeito passivo, como, por exemplo, a imposição de elevadas multas.

BALEEIRO⁷⁷ faz uma crítica quanto ao termo “auto-lançamento” usado como sinônimo de lançamento por homologação, afirmando que “particular não pratica ato administrativo, não lança tributo, por isso mesmo, inteiramente cabível a terminologia legal: lançamento por homologação”.

⁷⁵ SABBAG, Eduardo de Moraes, op. cit., p. 215.

⁷⁶ FREITAS, Vladimir Passos de, op. cit., p. 584.

⁷⁷ BALEEIRO, Aliomar, op. cit., p. 832.

A jurisprudência a seguir diferencia o lançamento por homologação do de ofício.

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E LANÇAMENTO DE OFÍCIO: DIFERENÇA. DECADÊNCIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CTN, ARTS. 150, §4.º, E 173, I. APLICAÇÃO. **Se não houver antecipação de pagamento, não há falar-se em lançamento por homologação, mas em lançamento de ofício**, hipótese em que o prazo de decadência corre a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado. No caso, a sua efetivação poderia dar-se até 31.12.1987, mas ocorreu em data anterior, não abrangida pelo prazo extinto. Recurso da executada não conhecido. Recurso do exequente conhecido e provido por unanimidade”. (STJ, 2.ª Turma, REsp 23706-92/RS, rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, j. 08.08.1996, DJU 14.10.1996, p. 38.978) (grifo nosso)

5.3 Lançamento Pertinente ao ITCD

Inicialmente pode-se afirmar que a apuração do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* nos autos do inventário depende de vários procedimentos alheios à competência da autoridade administrativa, que deles não poderá prescindir. Assim, por exemplo, para a apuração do montante do imposto a ser pago, é imprescindível aguardar todo o trâmite do processo judicial do inventário, como a apresentação das primeiras e últimas declarações, aceitação ou renúncia da herança, avaliação dos bens e direitos transmitidos etc.

A dificuldade em se determinar a modalidade adequada de lançamento se dá pelo fato de o Imposto Sucessório se processar nos autos de inventário onde não há um processo administrativo para apurá-lo, além disso, o mesmo é realizado pelo juiz, fugindo à regra de que o lançamento deverá ser realizado pela autoridade administrativa.

Como visto anteriormente, são três as espécies de lançamento: de ofício, por declaração e por homologação. Cumpre salientar qual o adequado ao ITCD de forma a dificultar a evasão fiscal e, conseqüentemente majorar a arrecadação dos Estados e do Distrito Federal.

TORRES⁷⁸ entende que o lançamento aplicável ao ITCD é o chamado lançamento por arbitramento uma vez que se o contribuinte aceitar o valor arbitrado, pagará o imposto por ele

⁷⁸ TORRES, Ricardo Lobo, apud, SOARES, Milton Delgado, op.cit., p. 64.

calculado. Na hipótese de não aceitar, proceder-se-á a avaliação contraditória nomeando-se peritos e técnicos, até que se chegue ao lançamento definitivo.

NICÁCIO⁷⁹ entende que o lançamento do Imposto *Causa Mortis* é feito por declaração já que o inventariante coopera com o Estado ao fornecer os elementos necessários à constituição do crédito.

FERNANDES⁸⁰ afirma que a modalidade de lançamento dependerá do tipo de procedimento adotado. Se arrolamento, será por homologação, se inventário, por declaração.

SOARES⁸¹, por sua vez, discorda que no arrolamento o lançamento seja realizado por homologação já que em ambos, os interessados na sucessão, ao apresentarem as primeiras declarações devem fornecer a relação completa e individualizada de todos os bens do espólio descrevendo o valor de cada um deles. Após a vinda das primeiras declarações, é aberta vista ao Procurador do Estado. Somente a partir deste momento haverá a distinção no caminho a percorrer. No arrolamento o lançamento será efetivado em sede administrativa, ou seja, pelo agente de rendas. Portanto, para Milton Delgado, tanto no inventário quanto no arrolamento o lançamento será por declaração.

Milton afirma, ainda, que o lançamento é ato privativo da autoridade fazendária e, excepcionalmente, no caso do Imposto Sucessório, o lançamento efetiva o juiz no exercício de uma atividade administrativa.

FERNANDES⁸² afirma que no caso de inventário a realização do lançamento deverá aguardar o trâmite do processo judicial, pois somente após a definição dos quinhões hereditários é que se procederá ao cálculo do imposto. De maneira diversa, SOARES⁸³ aduz que o lançamento será realizado a partir das primeiras declarações prestadas pelo inventariante.

Por fim, é importante ressaltar que são crescentes os casos de inércia das partes interessadas na abertura do inventário, especialmente com o objetivo de fugir ao pagamento

⁷⁹ NICÁCIO, Antônio, apud, SOARES, Milton Delgado, *ibidem*, p. 65.

⁸⁰ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero, *op. cit.*, p. 115/116.

⁸¹ SOARES, Milton Delgado, *ibidem*, p. 66.

⁸² FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero, *op. cit.*, p. 115.

⁸³ SOARES, Milton Delgado, *op. cit.*, p. 83.

do imposto, o que traz enorme prejuízo ao erário público. Neste caso, visando diminuir a evasão fiscal e o enriquecimento ilícito, o artigo 989 do CPC, autoriza o lançamento de ofício pelo próprio juiz, apesar de que esta possibilidade é remota nos dias de hoje.

Assim, com a finalidade de arrecadar e evitar que os contribuintes burlam o fisco aguardando a ocorrência da decadência para propor a ação de inventário, o lançamento de ofício é o mais adequado e funcionaria, aproximadamente, da seguinte forma: após a abertura da sucessão, o cartório de registro de imóveis forneceria o atestado de óbito ao Juízo, responsável por propor a ação de inventário. O mesmo citaria as partes e, na inércia do sujeito ativo, a Fazenda Pública Estadual diligenciaria em busca de bens de propriedade do falecido, assim, o juiz teria como, provisoriamente, qualificar as partes e quantificar o imposto, procedendo ao lançamento sem qualquer manifestação da parte passiva. Considerar-se-ia o lançamento de ofício porque foi impulsionado pelo juízo, podendo as informações ser fornecidas pelo sujeito passivo, ativo ou ambos.

Em razão do acúmulo de feitos e da morosidade da justiça, tal lançamento dificilmente ocorre.

Com relação ao lançamento por homologação conclui-se que o mesmo não é apropriado no inventário judicial. Como se sabe, o lançamento por homologação ocorre quando o sujeito passivo antecipa o pagamento do tributo, posteriormente homologado ou revisado pelo fisco. Tal modalidade não se aplica em razão de que haverá grande dificuldade para o sujeito passivo fornecer dados com a finalidade de liquidar o inventário, além do mais, não há antecipação do pagamento que somente ocorrerá após a homologação dos cálculos pelo juiz com a conseqüente expedição das guias.

É no inventário que ficará determinado sobre quais bens incidirá o imposto, os casos de isenção, a existência de testamento, quem são os sujeitos obrigados ao seu pagamento, casos de colação, sonegação, entre outros. Dessa forma, proceder ao lançamento por homologação, ou seja, pagar o Imposto *Causa Mortis* antecipadamente após a abertura da sucessão poderia trazer prejuízos ao herdeiro, legatário ou qualquer outro beneficiário, uma vez que o inventariante não possui conhecimento técnico para tal. Ademais, estar-se-ia transferindo o encargo do juiz de fazer as devidas apurações ao sujeito passivo.

Quanto ao lançamento por declaração, a maioria da doutrina entende ser o adequado ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis*.

Alguns doutrinadores afirmam que o lançamento do ITCD se dá com as primeiras declarações, outros, no entanto, aduzem que o lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa, dessa forma, somente se dará com a homologação do cálculo em uma ação conjunta entre o magistrado e o particular.

No caso do Imposto Hereditário, o inventariante ou qualquer parte com interesse sobre os bens deixados pelo *de cuius*, após o ajuizamento da ação de inventário, em 20 dias da data em que prestou compromisso, prestará as primeiras declarações fornecendo, dentre outros dados, a certidão de óbito, os dados do cônjuge supérstite bem como seu regime de bens, documentos pessoais dos herdeiros e legatários, patrimônio deixado, ou seja, todos os documentos necessários a quantificar e qualificar o imposto, relacionados no artigo 993, do Código de Processo Civil.

No entanto, o lançamento somente será considerado definitivamente constituído com a homologação do cálculo feito pelo juiz, após a ciência do sujeito passivo. Neste momento termina o prazo decadencial e inicia-se o prescricional. MACHADO⁸⁴ afirma que a notificação do sujeito passivo é requisito de validade para o lançamento, assim, não realizada a notificação do sujeito passivo, não há que se falar em constituição definitiva do crédito nem em início do termo prescricional.

Uma vez efetuado o cálculo e ouvida a Fazenda Pública, não havendo impugnação ou sendo esta decidida, será ele homologado pela autoridade judicial e, assim, expedidas as guias para pagamento do imposto. Neste caso não se cogita falar em lançamento por homologação visto que não houve o pagamento antecipado que o caracteriza.

SOARES⁸⁵ afirma que para a efetivação do lançamento por declaração é necessário que o sujeito passivo forneça as declarações adequadamente, pois somente assim o juiz poderá realizar o lançamento. Caso o sujeito passivo proceda somente à abertura do inventário, deixando-o ser arquivado sem que preste as primeiras declarações, entende que

⁸⁴ MACHADO, Schubert de Farias. **Lançamento tributário e decadência**. Fortaleza: Dialética, 2002, p. 431.

⁸⁵ SOARES, Milton Delgado, op.cit., p. 83.

não há início da contagem do prazo decadencial, uma vez que somente com a notícia do óbito e o pedido de abertura do inventário, o Juízo não tem como efetivar o lançamento.

Tal posicionamento não é considerado correto porque não pode o particular ficar eternamente aguardando a manifestação do fisco para cobrar o seu crédito, com essa finalidade surgiram os institutos da decadência e da prescrição.

6 A DECADÊNCIA NO IMPOSTO *CAUSA MORTIS*

Em alguns países, como é o caso da Argentina, não há distinção entre os institutos da decadência e da prescrição, existe notícia, inclusive, de alguns autores que põem em dúvida a utilidade e substância deles. Entretanto, no Brasil, as leis mencionam e distinguem casos de decadência e prescrição em todas as áreas do Direito, com o objetivo de que o sujeito passivo não fique eternamente a mercê do sujeito ativo aguardando que este exerça seu direito contra ele.

Em se tratando de Imposto Sucessório a matéria é mais complexa do que na maioria dos tributos e sugere diversas interpretações, em virtude do lançamento se dar em sede judicial e da necessidade de declarações a serem prestadas pelos herdeiros para a apuração dos elementos necessários à constituição do crédito tributário.

O Artigo 173 do CTN define a decadência como a extinção do direito à constituição do crédito tributário, pelo lançamento.

HARADA⁸⁶ conceitua decadência como o perecimento do direito por não ter sido exercitado dentro de determinado prazo. É um prazo de vida do direito sem o qual não haverá a possibilidade de exigí-lo por meio de ação judicial. É pronunciado de ofício pelo juiz e não comporta suspensão nem interrupção.

SOARES⁸⁷, de maneira similar a define como aquele prazo que a Fazenda tem para constituir o crédito através do lançamento e, SABBAG⁸⁸, afirma que decadência é o

⁸⁶ HARADA, Kiyoshi, op. cit., p. 522/523.

⁸⁷ SOARES, Milton Delgado, op. cit., p. 82.

⁸⁸ SABBAG, Eduardo de Moraes, op. cit., p. 219.

perecimento do dever-poder da Administração de proceder ao lançamento devido, em face do decurso de cinco anos.

Já a prescrição é o perecimento do direito de ação de Execução Fiscal, no prazo de cinco anos contados da constituição definitiva do crédito tributário, após transcorrido o prazo para o pagamento do imposto, até o ajuizamento da ação com a conseqüente citação válida. Ela, diferentemente da decadência, pode sofrer suspensão e interrupção. Tal definição encontra respaldo no artigo 174 do Código Tributário, abaixo:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 anos contados da data de sua constituição definitiva.

BALEEIRO⁸⁹ traça algumas diferenças entre a prescrição e a decadência: a decadência fulmina o direito material, o direito de lançar, enquanto que a prescrição supõe uma violação do direito já constituído da Fazenda e fulmina o direito de exigir a dívida, o direito de ação; a decadência impede a formação do título executivo em favor da Fazenda Pública; o prazo decadencial é definitivo, não podendo ser interrompido ou suspenso, já o prazo prescricional possui disposições legais que permitem a sua suspensão e interrupção.

O lançamento tributário funciona como marco divisor entre a decadência e a prescrição, ou seja, após definitivamente constituído o crédito pelo lançamento, cessa o prazo decadencial para iniciar-se a cogitação de prescrição. No entanto, há muita dificuldade em se determinar o momento da constituição definitiva do crédito tributário, já que esta pode ocorrer em datas distintas a depender do comportamento do contribuinte, do fisco ou da autoridade administrativa em face do lançamento.

Apesar de muito discutidos e bem delimitados na legislação, os institutos da decadência e da prescrição, ainda hoje, geram muitas dúvidas, é o que se verifica neste julgado recente do Estado de Rondônia que, equivocadamente confunde prescrição com decadência e considera a existência da daquela a partir do fato gerador até a constituição do crédito, momento este que, como dito anteriormente, delimita a decadência:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. INEXISTÊNCIA. EXTINÇÃO DO PROCESSO. IMPOSSIBILIDADE.

⁸⁹ BALEEIRO, Aliomar, op. cit., p. 910.

A prescrição se consuma quando transcorridos mais de cinco anos entre a ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário que se dá com o lançamento, ou ainda, entre este e a cobrança em juízo, período do qual, uma vez inexistindo, não há de se falar em prescrição e, conseqüentemente, em extinção de executivo fiscal.

Em sede de execução fiscal, a ordenação de citação (despacho), nos termos do artigo 8º, § 2º, da Lei n. 6.830/80, interrompe a prescrição.

A movimentação do credor, evidenciando seu interesse na satisfação do crédito, não enseja a decretação da prescrição. (Apelação Cível/RO, n.º 10000720050027057, Rel. Des. Rowilson Teixeira, J. 07/08/2007) (grifo nosso)

A decadência não se confunde com prescrição, apesar de terem os mesmos prazos (cinco anos) e serem declaradas de ofício pelo juiz.

Já o julgado a seguir, equivocadamente, tem como marco inicial para a constituição do crédito a data da lavratura do auto de infração e, final, a inscrição na Dívida Ativa:

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. FINALIZAÇÃO DO LANÇAMENTO. LAPSO TEMPORAL SUPERIOR A 5 (CINCO) ANOS.

Se ocorrer lapso temporal superior a 5 (cinco) anos entre a lavratura do auto de infração e a inscrição em dívida ativa, a não-finalização do lançamento determina a perda do direito à constituição do crédito tributário. (Reexame Necessário, n.º 10001020040029085, Rel. Des. Eliseu Fernandes, J. 20/07/2005) (grifo nosso)

O crédito somente será inscrito em Dívida Ativa após estar devidamente constituído e não pago. Assim, a Certidão da Dívida Ativa não marca a constituição definitiva do crédito, sendo um momento posterior a este, podendo ser definida como um título executivo extrajudicial que possibilita à Fazenda estadual o ajuizamento de uma ação de execução fiscal.

O julgado a seguir afirma que ocorrerá a decadência se a Fazenda deixar de inscrever seu crédito em Dívida Ativa no primeiro dia útil do exercício em que se deu o fato gerador. Neste julgado há uma verdadeira aberração jurídica quando da delimitação da decadência. Exemplificando segundo a jurisprudência abaixo temos o seguinte: se o fato gerador ocorreu no dia 8 de fevereiro de 2008 (sexta-feira), ocorrerá a decadência se o fisco não inscrever o crédito em Dívida Ativa no primeiro dia útil do exercício em que se deu o fato gerador, ou seja, a Fazenda terá até o dia 11 de fevereiro de 2008 para inscrevê-lo sob pena de decadência. Assim, teria somente sábado e domingo para inscrever o crédito; noutro caso, o fato gerador data de 6 de fevereiro de 2008, segundo o entendimento da jurisprudência ora debatida, teria

a Fazenda até o dia seguinte para proceder à inscrição. Assim, neste caso, o prazo decadencial seria no máximo de alguns dias a depender da existência de feriados.

EXECUÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE INTERRUPÇÃO DO PRAZO. DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA.

Ocorre a decadência quando o credor deixa de promover a inscrição em dívida ativa no primeiro dia útil do exercício em que se deu o fato gerador. (Apelação Cível, N. 10000720040051044, Rel. Des. Waltenberg Junior, J. 19/12/2006) (destaquei)

Outra, no entanto, entende ocorrer o instituto da decadência quando a Fazenda demorar cinco anos para constituir o seu crédito contados do primeiro dia do exercício seguinte em que o sujeito passivo foi notificado. A consideração dessa jurisprudência é um absurdo uma vez que se o fato gerador datasse de maio de 1990 e o contribuinte fosse notificado em fevereiro de 1994, teria ainda o fisco mais cinco anos a contar de 1.º de janeiro de 1995 para constituir o seu crédito. Dessa forma, estar-se-ia privilegiando o fisco, em detrimento do sujeito passivo, e perdendo a finalidade da decadência que é de não permitir que o sujeito passivo mantenha-se à mercê da cobrança pelo fisco por prazo indeterminado. Veja-se o entendimento da jurisprudência mencionada acima:

APELAÇÃO CÍVEL. EXECUÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA.

Ocorre a decadência quando a Fazenda Pública deixa de constituir o crédito tributário no período de 5 anos, contados do 1º dia do exercício subsequente àquele em que o contribuinte foi notificado. (Apelação Cível, n. 10000520040122978, Rel. Des. Waltenberg Junior, J. 19/06/2007) (grifo nosso)

HARADA⁹⁰ afirma que onde termina uma começa imediatamente a outra sem qualquer hiato. Tal afirmação é uma imprecisão pois, entre uma e outra, se houver recurso administrativo, poderá existir um lapso temporal imprevisível, já que constituído o prazo decadencial não se pode mais falar em decadência, contudo, não teve início o prazo prescricional cujo termo inicial será o da notificação da decisão final proferida no processo administrativo.

Enquanto pendente de julgamento final na via administrativa a defesa do contribuinte, não correrá prazo de decadência ou prescrição, haja vista que para o início deste é necessário que o crédito esteja dotado de exigibilidade.

⁹⁰ HARADA, Kiyoshi, op. cit., p. 523.

A fixação do início da contagem do prazo decadencial varia conforme seja a espécie de lançamento.

Para o lançamento de ofício ou por declaração o quinquênio decadencial se dá no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme disposição do artigo 173, I do Código Tributário⁹¹. O primeiro dia do exercício seguinte é o dia 1.º de janeiro vez que o ano civil coincide com o exercício financeiro.

Exemplificando temos o seguinte: o *de cujus* faleceu 05.05.2002, assim a Fazenda teria que constituir seu crédito até 1.º de janeiro 2008 sob pena de caducidade do seu direito de cobrar a dívida do sujeito passivo.

Portanto, conclui-se que o prazo decadencial, quando o lançamento for por declaração ou de ofício, será maior que cinco anos.

Já no caso do lançamento por homologação o início do termo decadencial se dá com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Então, se considerado o lançamento por homologação no caso de arrolamento, segundo o entendimento de Regina Celi P. V. Fernandes, a Fazenda teria que constituir seu crédito até 05.05.2007, consoante disposição do § 4.º, artigo 150 do CTN⁹².

Temos que, no caso do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis*, o fato gerador é a morte, momento em que se opera a abertura da sucessão e que se transmite imediatamente o patrimônio do *de cujus* aos seus herdeiros e legatários. É a transferência dos bens para os herdeiros, em razão da morte, que faz surgir a obrigação do sujeito passivo.

No inventário, a espécie de lançamento adequado à constituição do crédito é por declaração. Assim, a Fazenda terá, a partir de 1.º de janeiro do ano seguinte, cinco anos para constituir seu crédito sob pena de perecimento do direito. A respeito, o julgado do Estado do

⁹¹ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

⁹² Art. 150. (...)

§4.º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado este prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Rio Grande do Sul REsp. n.º 923.603/RS, Rel. Ministro José Delgado, julgado em 28.08.2007, p. 174:

TRIBUTÁRIO. ITCD. LANÇAMENTO. NOTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE NOTIFICAÇÃO. VIA EDITALÍCIA. POSSIBILIDADE FACE O INSUCESSO DE NOTIFICAÇÃO PELA VIA POSTAL. NÃO-CONSUMAÇÃO DA DECADÊNCIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. ITCD. LANÇAMENTO INTIMAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. EDITAL. REGULARIDADE. DECADÊNCIA.

(...)

3. Sendo fato incontroverso nos autos que o fato gerador do tributo cobrado, ITCD (Imposto por Transmissão *Causa Mortis* Doação), ocorreu em 26/09/1997, **o prazo para constituição do crédito tributário é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado nos termos do artigo 173, I do CTN.** No particular, o recorrente procedeu, inicialmente, à notificação dos recorridos por via postal em três tentativas (14, 16 e 17/12/2002). Frustrada a intimação via postal, o recorrente fez publicar editais de notificação no Diário Oficial do Estado em 24/12/2002 dando prazo de 30 dias, a partir do 5º dia da publicação para pagamento ou apresentação de impugnação.

4. **Se o fato gerador do tributo foi em 26/09/1997, o início do prazo de constituição do crédito tributário ocorreu em 1º de janeiro de 1998 e findou em 1º de janeiro de 2003. Tendo sido efetivada a notificação do contribuinte em 29 de dezembro de 2002 - uma vez que a publicação do edital se deu em 24/12/2002 mais cinco dias para perfectibilização da notificação - não há que se falar em decadência.**

5. Recurso especial provido para, reformando o acórdão de fls.

421/425 que proveu os embargos de declaração dos recorridos com efeitos infringentes, afastar a decadência e declarar válidos os lançamentos efetuados relativos à cobrança do ITCD. (grifo nosso)

O prazo decadencial, tanto no lançamento de ofício quanto no por declaração, não começa a fluir do fato gerador, mas sim do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado. A constituição definitiva se consuma com o julgamento da homologação do cálculo do imposto devido com a notificação do sujeito passivo. Neste momento termina a cogitação de decadência e, após o prazo estabelecido para o pagamento do imposto, caso o sujeito passivo não o faça, inicia o prazo prescricional para a Fazenda cobrar, através de ação de execução fiscal, a dívida devidamente constituída.

SOARES⁹³ afirma que a Fazenda, no caso de inércia do sujeito passivo e do Poder Judiciário, além da morosidade deste, não pode ser penalizada com a decadência quando o sujeito passivo, ciente de sua obrigação, esquivava-se esperando transcorrer o prazo decadencial a fim de eximir-se do pagamento do imposto devido. Dessa forma, ele é adepto dos ensinamentos de LOBO⁹⁴ :

⁹³ SOARES, Milton Delgado, op. cit., p. 86.

⁹⁴ LOBO, Ricardo, apud, SOARES, Milton Delgado, op. cit., p. 84.

O prazo de decadência é de 5 (cinco) anos e se conta:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. É necessário que a Fazenda Pública tenha tomado conhecimento da ocorrência do fato gerador, porque só assim “poderia” efetuar o lançamento. Se o contribuinte ocultar o fato gerador, seja na hipótese dos impostos sujeitos à homologação (art. 150, CTN), seja nos casos em que lhe incumbe citar a Fazenda para o processo de inventário, o prazo de decadência só se iniciará com a notícia dada ao credor. (RE 98.840, RTJ 110/740)

Assim, entende SOARES⁹⁵ que em casos excepcionais, haveria a possibilidade de interrupção e, até mesmo, suspensão do prazo decadencial, como nos casos de inércia proposita do sujeito passivo e demora na entrega da prestação jurisdicional pelo Poder Judiciário, o prazo decadencial deve ser desconsiderado, eis que a Fazenda, dependente da atuação do Poder Judiciário, não pode provar dos prejuízos a que não deu causa, uma vez que a arrecadação do referido tributo é revertida no interesse da sociedade que depende da atuação estatal para ter uma vida digna.

Muito embora o fruto da arrecadação do ITCD deva ser convertido para a sociedade, ainda assim é inconcebível o aumento do termo decadencial porque dessa forma a decadência perderia sua finalidade e privilegiaria o pólo mais forte da relação que possui meios aptos e suficientes para realizar o lançamento hábil.

⁹⁵ SOARES, Milton Delgado, *ibidem*, p. 84/85.

CONCLUSÃO

O imposto que trata da transmissão de bens e direitos em razão da morte do seu titular possui origem na antiguidade e, no Brasil, foi instituído pelo Alvará Régio de 17.06.1809, com o nome de “Décima de Herança”, guardando até hoje semelhanças com o atual ITCD, cuja competência foi deferida pela Constituição Federal de 1988 aos Estados-membros e ao Distrito Federal.

Apesar de sua senilidade, há muitas divergências doutrinárias e jurisprudenciais em órbita, especialmente no que tange à determinação do momento em que se considera ocorrido o fato gerador, constituição definitiva do crédito, modalidade adequada de lançamento e delimitação da decadência e prescrição, em função da ausência de lei complementar disciplinando normas gerais, da pouca quantidade de doutrinas, da dificuldade de interpretação dos dispositivos do Código Tributário Nacional e, também, da existência de três espécies de lançamento com seus marcos diferenciados e delimitados diferentemente em cada tributo.

No que se refere ao Imposto sobre Transmissões *Causa Mortis*, a primeira dúvida se dá quanto ao momento da ocorrência do fato gerador, se este se dá com a morte, em que os bens serão transmitidos de imediato aos herdeiros e legatário, ou num momento posterior a este em que a transmissão se dará definitivamente com a mudança da titularidade dos bens, ou seja, com o registro no cartório de registro de imóveis.

A partir do conceito de sucessão extraiu-se a resposta para a questão onde o fato gerador sedará com a transmissão dos bens no momento da morte, visto que se fosse considerado o do registro, que ocorrerá após o formal de partilha, não teria como se falar em

decadência eis que o fato gerador *in casu* (transferência dos bens com a alteração da titularidade no cartório de registros) se daria em momento posterior à constituição definitiva, que se dá com a homologação do cálculo do tributo a pagar, pelo juiz.

Com o termo inicial da decadência marcado, surge o problema em delimitar o termo final, ou seja, a constituição definitiva do crédito, que se dá através do lançamento feito pela autoridade judiciária, contrariando o dispositivo do CTN atribui esta competência privativamente à autoridade administrativa. A constituição definitiva é o momento em que o crédito encontra-se revestido das características de certeza, liquidez e exigibilidade, após terem sido apurados outros aspectos como a ocorrência do fato gerador, sujeitos da obrigação, alíquota, base de cálculo, aspecto material, entre outros.

No ITCD, a fim de evitar a ocorrência da decadência, fala-se em constituição do crédito e constituição definitiva do crédito. Tem-se que a primeira se dá concomitantemente com as primeiras declarações feitas nos autos de inventário, somente a partir dessas informações o juiz poderá determinar o valor o imposto a pagar. Assim, entre o primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado a partir do fato gerador, até o dia em que forem prestadas as primeiras declarações, fala-se em prazo decadencial que, para resguardar o direito da Fazenda Pública de cobrar e receber seu crédito, não pode ultrapassar cinco anos.

Entretanto, a constituição definitiva desse crédito ocorrerá somente coma decisão do juiz que homologar o cálculo do imposto devido a título *causa mortis*. A partir do momento em que os contribuintes do imposto estiverem devidamente intimados à realização do pagamento, caso o mesmo não seja feito voluntariamente, fala-se em prescrição e terá o fisco cinco anos para exigir seu crédito através da ação de execução fiscal.

A decadência, dessa forma, não tem qualquer relação com a inscrição do crédito em Dívida Ativa, nem mesmo se conta cinco anos a partir do fato gerador, uma vez que o lançamento do ITCD é feito por declaração ou de ofício pelo juiz onde, pela regra inserta no artigo 173, I, do CTN, a contagem do prazo decadencial se dá a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Muito embora este trabalho tenha bem delimitado o início e o término da decadência, além da modalidade de lançamento adequado ao imposto, a jurisprudência diverge demasiadamente quanto a estes aspectos, especialmente no Estado de Rondônia onde se vê julgados absurdos que confundem decadência com prescrição, que não as delimitam com precisão e que chegam acreditar, inclusive, que a constituição definitiva se dá com a inscrição do crédito em Dívida Ativa.

Portanto, para sanar tais problemas seria imprescindível uma reforma no Código Tributário Nacional que data de 1966 no sentido de separar o imposto *causa mortis* do de doação, bem como do *inter vivos*, além de ditar normas gerais, assim, não restaria aos Estados a competência para dispor de maneira que lhe for conveniente, o que se verifica, muitas vezes mais prejudicial aos contribuintes que ao fisco.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Forense, 1999.

COSTA, Wilma Peres. **O império do brasil: dimensões de um enigma**. Disponível em: http://www.almanack.usp.br/PDFS/1/01_forum_2.pdf. Acesso em: 08 set. 2007.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. Direito das sucessões. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Imposto sobre transmissão causa *mortis* e doação – ITCMD**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

FREITAS, Vladimir passos de. **Código tributário nacional comentado**. São Paulo: RT, 1999.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito; FILHO, Aurélio Pitanga Seixas; MACHADO, Schubert de Farias. **Lançamento tributário e decadência**. Fortaleza: Dialética, 2002.

PARIZATTO, João Roberto. **Inventário e partilha, separação e divórcio consensual, extrajudicial e judicial**. São Paulo: Edipa, 2007.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 3. ed. São Paulo: Livraria do advogado, 2006.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário – elementos do direito**. 8. ed. São Paulo: Premier, 2006.

SOARES, Milton Delgado. **O imposto sobre a transmissão causa *mortis* e doação (ITCMD) e suas hipótese de incidência nos procedimentos sucessórios**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: direito das sucessões**. 6. ed. São Paulo: Atlas 2006.